

Siete siglos de fraude fiscal en Europa

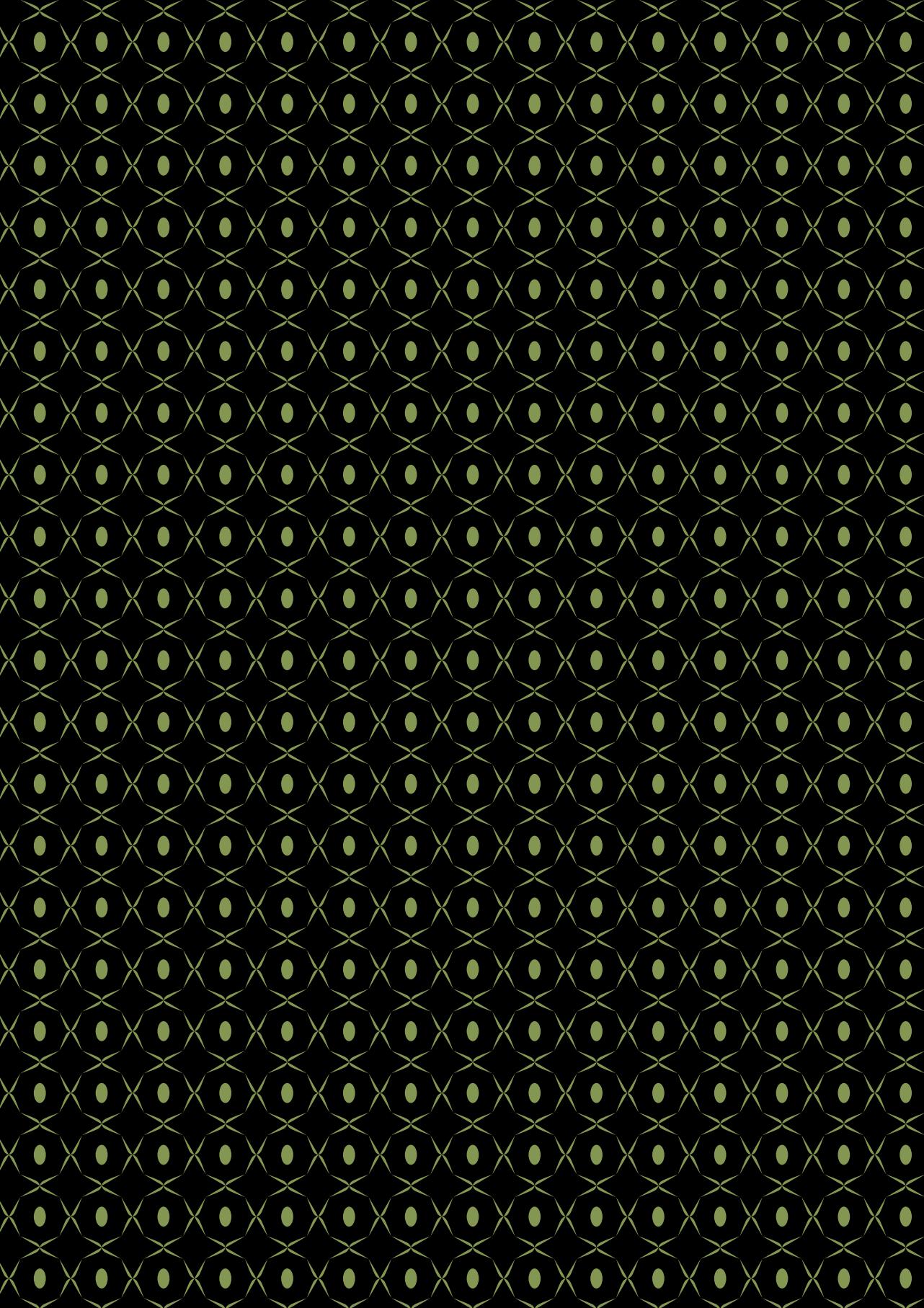
José Ignacio Fortea Pérez

Ángel Galán Sánchez

Juan E. Gelabert

(eds.)





Siete siglos de fraude fiscal en Europa

Colección SOCIALES #63
Director de colección: Andrés Hoyo Aparicio



CONSEJO CIENTÍFICO

D. Miguel Ángel Bringas Gutiérrez
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Cantabria

D. Marcelo Norberto Rougier
Historia Económica y Social Argentina, UBA y CONICET (IIEP)

D. Miguel Á. López Morrell
Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Murcia

D. Javier Fernández Sebastián
F. de Ciencias Sociales y de la Comunicación, Universidad del País Vasco / EHU

D. Ángel Pelayo González-Torre
Facultad de Derecho, Universidad de Cantabria

La colección *Sociales* ha obtenido, en julio de 2018, el sello de calidad en edición académica CEA, con mención de internacionalidad, promovido por la UNE y avalado por ANECA y FECYT.



CONSEJO EDITORIAL

Dña. Sonia Castanedo Bárcena
Presidenta. Secretaría General, Universidad de Cantabria

D. Vitor Abrantes
Facultad de Ingeniería, Universidad de Oporto

D. Ramón Agüero Calvo
ETS de Ingenieros Industriales y de Telecomunicación, Universidad de Cantabria

D. Diego Ferreño Blanco
ETS de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos, Universidad de Cantabria

Dña. Aurora Garrido Martín
Facultad de Filosofía y Letras, Universidad de Cantabria

D. José Manuel Goñi Pérez
Modern Languages Department, Aberystwyth University

D. Salvador Moncada
Faculty of Biology, Medicine and Health, The University of Manchester

D. Agustín Oterino Durán
Neurología (HUMV), investigador del IDIVAL

D. Luis Quindós Poncela
Radiología y Medicina Física, Universidad de Cantabria

Dña. Claudia Sagastizábal
IMPA (Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada)

Dña. Belmar Gándara Sancho
Directora, Editorial de la Universidad de Cantabria

Siete siglos de fraude fiscal en Europa

José Ignacio Fortea Pérez
Ángel Galán Sánchez
Juan E. Gelabert
(eds.)

Siete siglos de fraude fiscal en Europa / José Ignacio Fortea Pérez, Ángel Galán Sánchez, Juan E. Gelabert (eds.). – Santander : Editorial de la Universidad de Cantabria, [2020]
353 páginas : gráficos. – (Sociales ; 63)

ISBN 978-84-8102-942-0

1. Fraude fiscal-Europa-Historia. I. Fortea Pérez, José Ignacio, editor de compilación. II. Galán Sánchez, Ángel, editor de compilación. III. Gelabert González, Juan Eloy, editor de compilación.

336.228.34(4) (091)

THEMA: JKVK, KFFD, NHD, 1D, 3KLW, 3MR

Esta edición es propiedad de EDITORIAL DE LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA; cualquier forma de reproducción, distribución, traducción, comunicación pública o transformación solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Esta obra ha sido sometida a evaluación externa por pares ciegos, aprobada por el Comité Científico y ratificado por el Consejo Editorial de acuerdo con el Reglamento de la Editorial de la Universidad de Cantabria.

Este libro forma parte de las investigaciones realizadas por la red Arca Comunis. Ha sido cofinanciado por los proyectos PGC2018-097738-B-100 y HAR2014-52449-REDT del Ministerio de Ciencia e Innovación y por el grupo PAIDI HUM-243, de la Junta de Andalucía, todos ellos integrantes de la red.

Diseño de colección | maquetación: Gema M. Rodrigo | emeaov

Imagen de cubierta: Pertenece a la *Collection de Vinck. Un siècle d'histoire de France par l'estampe, 1770-1870*. Vol. 107 (13522-13634), República de 1848. Chez Dopter (ed.), Biblioteca Nacional de Francia, París.

- © Editores: José Ignacio Fortea Pérez [Universidad de Cantabria], Ángel Galán Sánchez [Universidad de Málaga], Juan E. Gelabert González [Universidad de Cantabria]
- © Autores
- © Editorial de la Universidad de Cantabria
Avda. Los Castros, 52. 39005 Santander
Teléf. y Fax: +34 942 201 087
www.editorial.unican.es

ISBN: 978-84-8102-942-0 (PDF)

ISBN: 978-84-8102-941-3 (RÚSTICA)

DOI: <https://doi.org/10.22429/Euc2020.035>

Santander 2020

Hecho en España. *Made in Spain*

SUMARIO

PREÁMBULO	13
JUAN CARRASCO PÉREZ, Universidad Pública de Navarra/Universidad de Málaga	
FRAUDE FISCALE ET CORRUPTION DANS LE ROYAUME DE FRANCE AU MILIEU DU XIVE SIECLE : LE CAS DE L'OFFICIER DES FINANCES PHILIPPE GILLIER	19
DENIS MENJOT, Université de Lyon, UMR 5648 / CIHAM - Arca Comunis	
FRAUDE Y FISCO A COMIENZOS DE LOS TIEMPOS MODERNOS, UNA HISTORIA INTERMINABLE	49
JOSÉ IGNACIO FORTEA PÉREZ y JUAN E. GELABERT GONZÁLEZ, Universidad de Cantabria	
LA TEOLOGÍA Y LA EVASIÓN FISCAL (SIGLOS XVI-XVII)	81
VINCENZO LAVENIA, Università di Bologna – Italia	
FRAUDE FISCAL Y CONTRABANDO EN LA ÉPOCA DE LOS AUSTRIAS	117
RAMÓN LANZA GARCÍA, Universidad Autónoma de Madrid	
RESISTENZA, ADESIONE E FRODE FISCALE NELL'EUROPA DELLA PRIMA ETÀ MODERNA	161
LUCIANO PEZZOLO, Università Ca' Foscari Venezia	
LA MONARQUÍA ESPAÑOLA Y EL FRAUDE DE LOS HOMBRES DE NEGOCIOS EN LA PRIMERA MITAD DEL SIGLO XVIII	187
ANNE DUBET, Centre d'Histoire « Espaces et Cultures » (CHEC) - Université Clermont Auvergne	
EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCAL EN LA ESPAÑA DEL SIGLO XIX	225
FRANCISCO COMÍN COMÍN, Universidad de Alcalá, Madrid	
EL DELITO FISCAL Y LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN ESPAÑA, 1830-1900	251
RAFAEL VALLEJO POUSADA, Universidade de Vigo	
SOCIOLOGIE DE LA DEVIANCE FISCALE	295
MARC LEROY, Université de Reims – Vice-Président de la Société Française de Finances Publiques	

DEL TRIBUTO COMO <i>PECADO A LA VIRTUD</i> DE CONTRIBUIR AL BIEN COMUN.	
ALGUNAS CONCLUSIONES PROVISIONALES SOBRE EL FRAUDE FISCAL	331
ÁNGEL GALÁN SÁNCHEZ, Universidad de Málaga	
PERFIL BIOGRÁFICO DE LOS AUTORES	351

PREÁMBULO

Juan Carrasco Pérez

Universidad Pública de Navarra/Universidad de Málaga

Este volumen tiene su origen en una iniciativa relativamente lejana o cercana, según se mire. Cercana porque se diseñó en una reunión de la Red Arca Comunis celebrada con motivo de un Congreso Internacional sobre el gasto celebrado en Madrid en 2011 y ocho años no son muchos en este oficio nuestro en el cual la vigencia de lo escrito responde al ritmo de la reflexión y carece de las urgencias de otras forma de conocimiento de las sociedades humanas. Lejana porque en esos ocho años los historiadores de la red y los historiadores en general han avanzado no poco en el estudio de los sistemas fiscales, impelidos eso sí por la imperiosa necesidad de respuestas de un mundo que asiste entre atónito y desesperanzado a una crisis que parece interminable. No puede separarse de esa pulsión ciudadana el interés por el fraude fiscal, un tema del que se ocupa este libro y cuyos primeros frutos los ensayamos en un curso de la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo en 2016 organizado por la red y dirigido por los profesores José Ignacio Fortea y Juan E. Gelabert. Me cabe el honor, pero sobre todo el placer, de escribir estas palabras preliminares que no pretenden ni acotar ni agotar el tema, sino plasmar algunas de las reflexiones de un historiador con más de medio siglo de ejercicio del arte a sus espaldas. Este fue un encargo que me hicieron los editores en mi calidad de Presidente de Honor de la red y sobre todo, eso al menos es lo que creo, en mi condición de compañero de batallas en este empeño nuestro por atender a la historia de la fiscalidad y de la hacienda como un observatorio privilegiado para hacer historia, esa disciplina que atiende a las relaciones que los seres humanos establecen entre sí en el seno de las sociedades, que diría el maestro G. Duby.

En efecto, existen pocas cosas tan permanentes como los sistemas fiscales y pocas tan humanas como el fraude. Un tema crucial, pero también complejo. Afecta, con mayor o menos intensidad, según sean los tipos de fiscalidad de que se trate, sin olvidar las variables de tiempo y lugar. Recordar, asimismo, que el tiempo del historiador, en sus distintos estratos o regímenes de

historicidad, es pasado-presente; futuro-pasado. Al margen de estas y otras consideraciones, lo cierto es que semejante ámbito de reflexión es de una importancia capital y, por tanto, no podía ser indiferente a nuestros objetivos y propósitos: me refiero al Comité Director de la Red. Superados los balbuceos iniciales, cuando nuestro ámbito cronológico discurría en exclusiva entre los siglos XIII al XVIII (Edades Media y Moderna), hoy existe entre nosotros el convencimiento de que tales limitaciones temporales obedecían a criterios de gestión administrativa, impuestos por el acomodo a las áreas de conocimiento propias del profesorado, pero ajena a criterios científicos: pronto ampliamos nuestro campo de observación, en la medida que fuese posible hasta el presente. Las útiles e ilustrativas exposiciones de los ponentes designados por la Dirección del IEF para el Congreso del gasto fue una prueba bien patente de esa beneficiosa y estimulante ampliación. Asimismo, poco después, vimos reforzadas nuestras convicciones con la lectura del último ensayo, formulado con un interrogante (*Faut-il vraiment decouper l'histoire en tranches ?*), del gran medievalista francés —recientemente fallecido— Jacques Le Goff. Más o menos fieles a los paradigmas historiográficos de ayer y hoy, nuestro quehacer se ha visto y se ve afectada por ellos. La herencia de la larga duración *braudeliana* de hace medio siglo, y actualmente reconsiderada por la historiografía anglo-americana, está presente en gran parte de nuestros itinerarios investigadores. Es cierto, o al menos eso creemos algunos, que la fiscalidad lo es todo. Sea como sea, y desde una modestia contenida, la historia económica y social es nuestro campo. Como es sabido de todos, la primera es esa parte del conocimiento del pasado que estudia la producción y distribución de aquello que hemos convenido en llamar riqueza. O dicho de otro modo, aquello que afecta al poder y a las necesidades del hombre. Y ello interesa a la sociedad toda. No puedo disimular, perdonad, mis deudas con Schumpeter.

De las múltiples acepciones del vocablo *fraude*, la segunda en el Diccionario de la Lengua Española de la RAE es aquel acto o acción tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros. Sin embargo, una de las mejores definiciones que he escuchado, fue la formulada en una rueda de prensa por un responsable político —miembro del gobierno—, hace algo más de una década y recordada en estos días por gran parte de los medios de comunicación. Más o menos dice así: «aquellos que no contribuyen a los gastos del Estado deben ser perseguidos, pues su acción no es otra cosa que un robo y, en consecuencia, deben ser tratados como ladrones». No creo necesario aclarar que la conducta exigible y ejemplar que reclamaba para los contribuyentes no era ni fue la que él preconizaba. ¿Qué principios ideológicos podían influir en estas prácticas fraudulentas y qué grado de permisibilidad e

intolerancia tendría la sociedad a la que tales ladrones pertenecen? Nuestra misión como historiadores de oficio es responder a estos y otros interrogantes. Un oficio que requiere estar atento, ojo avizor, abierto a los progresos de la investigación histórica —amplias lecturas—, afinar sus herramientas para ejercer la crítica con rigor y dejar madurar, lentamente, un cuestionario. Un cuestionario que, a tenor de la declaración del político predicador y de proceder fraudulento, se derivan, entre otros, una triada de análisis sectoriales.

En primer lugar, los contribuyentes, que incumplen con la norma establecida, hurtando todo o parte de sus obligaciones tributarias al fisco del Estado; un fraude individual o/y colectivo e institucional; ocasional o sistémico y profesional: todo un universo conceptual acerca de las estructuras de poder y, sobre todo, de observación sociológica. Desde las sociedades modernas, con su ideal igualitario, a la estamental, con todo el amplio abanico que discurre entre las fuertemente jerarquizadas del mundo feudal (más o menos genuino o bastardo). Con el triunfo del orden jurídico, la dependencia entre la sociedad civil y sus gobernantes es cada vez más estrecha. Desde mi observatorio, el reino de Navarra, una vieja formación política hispana —verdadera matriz de las dos Coronas (Castilla y Aragón)—, que desde mediados del siglo XIII al primer tercio del siglo XV estuvo gobernada por reyes de extraño lugar y de extraño lenguaje —todos nacidos en Francia—, me vais a permitir que traiga a colación un significativo ejemplo. En 1350, al realizar la recaudación del monedaje (impuesto directo) del reinado recién inaugurado y concedido en la Asamblea representativa o Cortes Generales, algunos pretendían ser tenidos como hidalgos, sin serlo. Los comisarios designados a tal fin llevaron a cabo una minuciosa encuesta, mediante la cual se descubriese a los falsos hidalgos, que traban de eludir su obligación tributaria, al tiempo que aquellos clérigos que usan de mercadería eran desposeídos de su condición de tales y eran asimilados a simples mercaderes.

En segundo lugar, el estado y sus instituciones. Las estructuras de poder experimentaron, desde al menos la segunda mitad del siglo XIII, profundos cambios, cristalizados en el progresivo ascenso del poder monárquico y, por consiguiente, en lo que hemos convenido en llamar génesis del Estado Moderno. Con ello, en definitiva, se establecieron los cimientos de una fiscalidad nueva: del botín a la legitimidad del impuesto. Asimismo, quedarían reforzados sus medios de acción de la teoría y práctica de la soberanía, ejercida como atributo de la realeza para la protección y defensa del territorio y sus súbditos, funciones propias del Estado monárquico. Las instituciones son indispensables para el correcto desempeño del papel de ese Estado protector. Y con ellas, los servidores y funcionarios públicos, Durante ese tiempo, de los

siglos XIII al XV, y en el espacio de gran parte del mundo occidental, asistimos a los cambios que conlleva el paso de la nobleza de sangre a la de servicios. O dicho de otro modo, la reafirmación progresiva del poder y que, en su evolución, podría calificarse de «monarquía administrativa», dirigida por una realeza para la *res publica*. En el desempeño de sus funciones, las necesidades de dinero y de hombres no dejó de crecer. La fiscalidad de Estado se verá abocada a la aplicación de unas técnicas y procedimientos que hagan posible la correcta y necesaria recaudación de impuestos. Fijar la masa de potenciales contribuyentes y sus exenciones; calcular el impuestos y las sucesivas estimaciones sobre las personas y su patrimonio. No creo necesario insistir en los riesgos y tentaciones que comportan estas operaciones, susceptibles de ser manipuladas y ofrecer, en consecuencia, una imagen deformada de la realidad. Un fraude doble que, en primera instancia, puede afectar a la condición de los contribuyentes y a la tasación de sus bienes. En un segundo plano, el de la administración fiscal y financiera, son observables idénticos comportamientos. Tanto en el campo de la fiscalidad ordinaria y extraordinaria, como en los distintos escalones de la gestión territorial de los recibidores, en ese doble ámbito, local y central, el manejo de fondos requiere su expresión contable. Una contabilidad en la que debe quedar reflejado el traspase de dinero de los cofres de los oficiales a la caja central de la tesorería. Investidos de esa doble capacidad de recibir (*recepta*) y gastar (*expensa*), los errores contables y la posible distracción de fondos eran objeto de supervisión y control. Sus consecuencias, el deterioro del fisco y el enriquecimiento personal, eran «moneda corriente». Para la corrección de tales comportamientos fraudulentos fue creado un tribunal de cuentas, que, en gran parte del Occidente europeo, recibe el nombre de Cámara de Comptos, y, en caso castellano, Contaduría Mayor de Cuentas. En general, su cometido se centraba en la audición de la contabilidad de la Hacienda regia, así como verificar la verdad de las declaraciones de ingresos y gastos; proceder al cierre anual de dicha contabilidad fiscal, y, por último, el cuidado y conservación de los libros registros en ellos contenida. Al frente de tales cometidos figuran las llamadas gentes o maestros de los comptos, reputados expertos fiscales, verdadero vivero de futuros altos funcionarios de la administración. Con el paso del tiempo, llegaron a constituir una verdadera élite, bien retribuida y dotada de ciertos privilegios, lo que, en ocasiones, dificultaba la actuación de la justicia ordinaria en las denuncias por falsedad documental y su consiguiente enriquecimiento ilícito.

Por último, la justicia. Desde finales de la Edad Media, como se recordará, se empezó a diferenciar la Administración de Justicia como un órgano separado e independiente de la Administración pública. Además, no solo el Estado

estaba investido de jurisdicción, sino que, por concesión regía, podría ser también atribuida a ciertos señores y «Señorios», dotándoles de inmunidad. Llegados a este punto, no puedo por menos que aludir la lacra de las inmortalidades, tejidas bajo el paraguas protector de los «aforamientos». ¿Cuánta corrupción es archivada o sobreseída por la laxitud de ciertas leyes? Una laxitud que emana de la «soberanía popular», del Parlamento, y que cuenta —entre sus Señorías— con destacados defraudadores fiscales. Un poder legislativo, en exceso complaciente con los suyos, y un ejecutivo que recurre a la insolidaridad contributiva con la denominada «amnistía fiscal». Se ha llegado a afirmar que, en los países del Sur de la Unión Europea, el porcentaje de recursos judiciales dedicados a combatir el fraude es varios dígitos superior a los dedicados por aquellos Estados del centro y Norte del Continente. Y en ese mismo orden de cosas, el número de inspectores de Hacienda por cada cien habitantes muestra de igual modo una sensible diferencia. Existe en nuestro país un cuerpo policial llamado brigada antifraude. ¿Puede considerarse alarma social publicar los resultados de sus actuaciones, previa autorización judicial? Es cierto que este es una cuestión controvertida, pero que refleja una determinada mentalidad de la cosa pública. En cualquier caso, no considero una quimera exigir, siquiera como principio de solidaridad, el estricto cumplimiento de nuestros deberes fiscales, sin necesidad de recurrir a la ética y moralidad que conlleva todo fraude fiscal. Confieso mi rechazo a toda justificación maniquea, al tratar de explicar esa cartografía vergonzante, en un contexto europeo, al proyectar un Norte laborioso y responsable, frente en un Sur caótico y vividor. Sin que ello suponga minusvalorar el componente religioso de la sociología weberiana.

Tengo la sensación, y con ello concluyo, que vivimos tiempos oscuros, de un *fraude humanitario* sobrecededor, al contemplar impávidos el drama de los refugiados, y de un particularismo e insolidaridad que roza una violación flagrante de los más elementales derechos humanos. Al menos, como historiadores, nos queda la esperanza de que, con el mejor conocimiento de pasado, podamos mejorar el presente e iluminar el futuro.

No me resta sino agradecer aquellas instituciones y proyectos de investigación que hicieron posible la reunión de Santander que está en el origen de este libro. Sin su activo fermento, a pesar de las profundas transformaciones que ha sufrido hasta convertirse en un libro, no hubiera sido posible el esfuerzo. En primer lugar, a la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo y a la Universidad de Cantabria. La UIMP nos acogió amablemente y las dos financiaron parte de los gastos, gracias a las eficaces gestiones de los profesores de la U. de Cantabria J. I. Fortea y J. E. Gelabert, directores del curso.

No menos agradecidos hemos de estar a la red Arca Comunis, que no sólo gestó la idea, sino que también contribuyó a sufragar los costos de la reunión a través de una acción de redes financiada por el Ministerio de Innovación y Ciencia, cuyo IP fue su Coordinador Ángel Galán de la Universidad de Málaga. Colaboraron también en la financiación del seminario dos proyectos liderados por la prof^a Anne Dubet de la Université Blaise Pascal de Clermont Ferrand y el prof. Pere Verdés Pijuan de la Institució Milà i Fontanals (CSIC) de Barcelona.

Finalmente vaya también mi agradecimiento a los anónimos evaluadores que acometieron la tarea de revisar el original para la Editorial de la Universidad de Santander y al equipo editorial mismo, con su directora, Dña Belmar Gándara Sancho al frente, que consideró este volumen merecedor de pertenecer a su prestigiosa colección. Los proyectos que han participado en esta coedición, ambos de la Universidad de Málaga y pertenecientes a la red, están debidamente recogidos en la página de créditos de la obra.

FRAUDE FISCALE ET CORRUPTION DANS LE ROYAUME DE FRANCE AU MILIEU DU XIV^E SIÈCLE : LE CAS DE L'OFFICIER DES FINANCES PHILIPPE GILLIER*

Denis Menjot

Université de Lyon, UMR 5648/ CIHAM - Arca Comunis

Au cours des XIII^e et XIV^e siècles, les villes, les principautés et les monarchies d'Europe occidentale instaurent des impôts nouveaux qui se combinent pour constituer de véritables systèmes fiscaux plus ou moins élaborés¹. Dans le royaume de France la nouvelle fiscalité royale est mise en place entre le règne de Philippe le Bel (1285-1314) et celui de Philippe VI (1328-1350)², un peu plus tardivement et lentement que dans ceux de Castille³ et d'Angleterre⁴.

L'impôt devenant progressivement régulier, ses modalités de perception se précisent en même temps que s'organise une administration financière et que se définissent des règles de gestion plus ou moins complexes et efficaces. Pour gérer cette fiscalité et les finances royales apparaît une nouvelle

* Ce travail a été effectué dans le cadre du projet I+D+i HAR2011-26218 du «La construcción de una cultura fiscal en Castilla: poderes, negociación y articulación social (ca. 1250-1550)» (PGC2018-097738-B-100), intégré dans le réseau *Fiscalidad hispana (siglos XIII-XVIII) Arca Comunis*, <http://www.arcacomunis.uma.es>

¹ Ormrod, M. 1995.

² Rigaudière, A. 1995.

³ Dans le royaume de Castille, la « révolution fiscale » a été l'œuvre d'Alphonse X entre 1268 et 1272, complétée par Alphonse XI qui généralisa en 1342 l'*alcabala*, premier impôt général sur la dépense, Ladero Quesada, M. A. 1993 et Menjot, D. 1987.

⁴ Dans le royaume Angleterre, la nouvelle fiscalité fut instaurée à partir de 1284, Ormrod, M. 1995.

catégorie d'officiers : receveurs généraux et locaux, trésoriers et comptables, chargés de percevoir les différents impôts, de payer les dépenses et de contrôler les comptes. Comme toutes les catégories naissantes, ces officiers sont mal connus d'autant plus que la documentation est rare pour cette période : l'essentiel des sources comptables de la monarchie française et beaucoup d'autres documents administratifs ont disparu et une majorité de ceux qui ont été conservés ne fournissent trop souvent que les noms et les charges de quelques officiers des finances⁵. Ils ne font mieux connaître que ceux dont les malversations ont été dénoncées ou ont été mises en évidence par la chambre des comptes et la Parlement ou par un autre officier enquêteur mandaté par la monarchie. S'intéresser aux hommes est toutefois essentiel car les institutions, même les mieux développées ne valent que ce que valent les hommes qui les peuplent et les font fonctionner⁶.

Dès qu'un pouvoir institutionnalisé organise un système cohérent et centralisé de prélèvements, les mécanismes d'évitements apparaissent, d'une part, par la fraude fiscale qui est le contournement ou le détournement « illégal » du système fiscal afin de ne pas contribuer aux charges publiques et, d'autre part, par l'évasion fiscale qui consiste en l'utilisation « légale » de failles du système fiscal afin de réduire le montant de l'imposition.

Les officiers des finances de leur côté sont accusés de profiter de leur situation pour s'enrichir illégalement par différents procédés dont la liste est longue : vol avec abandon d'office et fuite, détournements de fonds, concussion, prévarication, abus de pouvoir, corruption d'autres officiers et autres malversations possibles de sanctions qui vont d'une simple amende, à la confiscation des biens, à l'exil, à la prison et même jusqu'à la peine capitale. Ces malversations sont dénoncées dans des sources narratives et judiciaires, notamment celles conservées par les chambres des comptes, dans les plaintes et les doléances des villes copiées dans les délibérations des États généraux et provinciaux, dans des enquêtes diligentées par les autorités et dans des mesures prises par ces dernières pour lutter contre les fraudes et l'évasion fiscale. Ces hommes des finances, parce qu'ils manient d'importantes sommes d'argent,

⁵ Ce manque de sources explique en partie, mais en partie seulement, que les hommes de finances aient fait l'objet de peu d'études, jusqu'à une époque récente, Garnier, F. 2008.

⁶ Récemment le réseau *Arca Comunis*, coordonné par Ángel Galán Sánchez, s'est intéressé à plusieurs catégories d'officiers des finances et de financiers; Galán Sánchez, Á. et García Fernández, E. (éds.), 2012; García Fernández, E. et Vidores Casado, I.(éds.) 2012 ; Borrero Fernández, M., Carrasco Pérez, J. et Peinado Santaella, R. (éds.) 2014. Ajoutons la thèse de Ortego Rico, 2015.

sont sans doute les officiers, qui concentrent les plus vifs ressentiments à toutes les époques et dans toutes les administrations publiques, et sont le plus fréquemment suspectés et accusés d'être des prévaricateurs⁷. Mais il ne faudrait pas se laisser abuser par la documentation, qui, parce qu'elle laisse dans l'ombre tous les officiers qui ont rempli scrupuleusement et consciencieusement leur charge, ne permet pas d'estimer l'importance de leur fraude⁸.

Les sources judiciaires, quand nous en disposons, permettent de dépasser ces critiques générales et ces accusations de malversations qui sont des lieux communs en faisant connaître des cas concrets d'officiers concussionnaires et prévaricateurs dans les administrations princières et monarchiques⁹. Le cas de Philippe Gillier, que je me propose d'étudier dans cet article, a ceci de particulier qu'il concerne un individu qui durant plus d'une vingtaine d'années, depuis au moins 1345 jusqu'à 1367, a exercé différentes fonctions qui l'ont amené à manier de fortes sommes d'argent et dans l'exercice desquelles il s'est toujours rendu coupable de malversations. Par ailleurs, sur ce récidiviste, nous disposons d'une documentation assez fournie composée surtout de l'acte d'accusation dressé contre lui en 1354 par le procureur général du roi à la Chambre des comptes de Paris après qu'il ait été privé de sa charge de receveur des finances en Poitou pour les exactions qu'il avait commises. D'autres documents, judiciaires essentiellement, le font connaître dans les autres fonctions qu'il occupa par la suite et dans lesquelles il récidiva dans ses malversations, notamment comme trésorier du Dauphiné.

L'acte d'accusation constitue la pièce principale du dossier. Il s'agit d'un long document qui énumère dans le détail ce que le procureur appelle les « forfaitures et exactions ». Elles sont au nombre de soixante-quinze pour lesquelles sont mentionnées presque pour chacune d'entre elles le nom de la ou des personnes lésées et le montant des extorsions de fonds¹⁰. S'y ajoutent cinq « nouveaux articles », fournis par les « seigneurs des comptes » comme

⁷ Ainsi dans *Le songe véritable*, pamphlet politique parisien du début du XV^e siècle, étudié par Autrand, F. 1999, les officiers des finances sont accusés d'être des « bandes » qui pillent l'argent public, piochent dans les caisses, se remplissent les poches et acquièrent des maisons, des terres et des châteaux avec l'argent du roi.

⁸ Même si dans l'administration bourguignonne, par exemple, les affaires de malversations semblent plutôt fréquentes comme l'a mis en évidence Bartier, J. 1955.

⁹ Quelques cas ont fait l'objet d'études détaillées, notamment dans l'administration des ducs de Bourgogne, Kruse, H., 1995; Santamaria, J.-B. 2009.

¹⁰ Le document a été intégralement transcrit, Guerin, P. 1886, doc. CCCXCVI, p. 165-191. Je publie en annexe une sélection des principaux articles.

complément d'information à un commissaire du roi, Thomas Brochart, mais qui se réduisent à indiquer cinq principaux abus de pouvoir du receveur sans aucune autre précision. L'acte est écrit en langue vulgaire, mais inséré dans une lettre de grâce accordée par Jean II, écrite en latin et datée de novembre 1354. L'acte est clairement rédigé et méthodiquement construit, ce qui témoigne de la valeur intellectuelle du procureur et à travers lui, du personnel judiciaire. Il comporte cependant certaines imprécisions dont on ne peut dire si elles sont délibérées. Ce document exceptionnel, par sa rareté, a pour but d'apporter les preuves de l'enrichissement illégal de cet officier et de répertorier les procédés frauduleux ou considérés comme tels dont, en tant que receveur, il se serait rendu coupable pour s'enrichir.

UN PARVENU À LA FORTUNE OSTENTATOIRE

Philippe Gillier a fait une carrière rapide, pour ne pas dire fulgurante, et a acquis une fortune considérable dont l'acte d'accusation détaille la composition et l'usage qu'il en fait.

UNE CARRIÈRE RAPIDE

Philippe Gillier est un parvenu qui en cinq ans est passé de l'état d'hôtelier de « moult petit estat » à Lussac (1)¹¹, une petite bourgade du département de la Vienne près de Montmorillon, à fermier de la prévôté de Montmorillon et du Blan, puis Maître des garnisons de Jean le Bon, quand il était duc de Normandie et comte de Poitiers (62) et enfin receveur du roi en Poitou, Limousin et terres de Belleville¹². Même si on ne connaît pas la date exacte de son entrée en fonction, puisque le document est imprécis sur ce point et indique

¹¹ Les numéros soulignés renvoient à des articles publiés en annexe, les non-soulignés, à des articles publiés seulement dans le recueil cité dans la note précédente.

¹² La carrière de Philippe Gillier peut être aussi reconstituée à partir d'une composition datée de janvier 1367 qui énumère les fonctions financières que cet individu a exercées successivement ou simultanément (doc. CDXLVI) ; voir aussi la note qui figure au bas des pages 166 et 167 du recueil cité note 10.

seulement « il y a bien cinq ans environ», elle s'est faite vers 1349¹³. Il exerça donc son office dans une des périodes les plus dramatiques que traversa le royaume de France, frappé par les conséquences des trois « fléaux de Dieu », la Grande famine de 1315-1317 et une série de disettes, la guerre de Cent ans avec la déroute des armées françaises à Crécy en 1346 et l'épidémie de peste noire de 1347-1352 qui tua entre un tiers et la moitié de la population régnicole. Durant cette période très troublée, où le pouvoir royal était très affaibli et avait besoin de sommes importantes que les ressources de son seul domaine ne pouvaient lui fournir, les officiers des finances jouissaient d'une grande liberté d'action propice aux exactions et d'autant plus grande s'ils étaient capables de faire rentrer de l'argent dans les caisses de la monarchie¹⁴.

UNE IMPORTANTE FORTUNE COMPOSITE

L'enrichissement personnel de Gillier a été d'une rapidité aussi remarquable que sa carrière. On sait qu'en 1332, date de la première trace documentaire de ce personnage, il possédait avec son frère Jean, de par leur femme respective, une maison dans un village qu'ils louaient à un moine de Bourgeuil¹⁵. L'acte d'accusation nous dit que comme hôtelier à Lussac, « il n'avait pas dix livres de rente de revenu par an » (1) et peu de temps après son entrée en charge de receveur « il prist et leva estat moult grand » (4). Son enrichissement pourrait toutefois bien avoir commencé avec l'exercice de sa charge de Maître des garnisons, les fournitures de guerre étant toujours propices à des bénéfices substantiels, surtout en temps de conflits durant lesquels les autorités étaient peu regardantes.

Le document met en évidence que la fortune que Philippe Gillier a accumlé durant son office de receveur était constituée essentiellement de biens meubles évalués à 20 000 livres dont 100 ou 120 marcs de vaisselle d'argent, soit 25 à 30 kg, le marc de Troyes, utilisé dans la région pesant 244,75 grammes (5). Le reste des meubles, dont la composition n'est pas précisée, devait être constitué de mobilier, linge, vêtements et pièces de monnaie.

¹³ Cette imprécision est surprenante dans la mesure où il aurait été facile de connaître la date exacte d'installation de Gillier comme receveur. On peut se demander pourquoi le procureur, si précis dans les actes d'accusation, n'a pas recherché cette date.

¹⁴ Bove, B. 2010. Sur le règne de Charles V plus particulièrement, voir Autrand, F. 1994.

¹⁵ « Documents concernant le Poitou ... », doc. CCCXCVI, note au bas de la page 166.

Il possédait également en « maisons et édifices » au moins 2 000 livres (6). L'article ne précise pas dans quelles localités se trouvaient ces biens bâtis, mais par rapport aux biens meubles, ils ne représentaient qu'une somme assez modeste, 1/10 environ seulement. Toutefois il faudrait ajouter la maison forte qu'il fit édifier et bâti à Lussac avec de l'argent du roi et dont le coût est estimé à 4 ou 5 000 livres (38). On lui connaît une autre demeure à Montreuil mais dont il n'était peut-être pas encore entré en possession en 1354¹⁶.

Il avait également acquis des rentes en respectant la coutume du pays dont la teneur n'est pas non plus précisée (7) et nous ignorons aussi de quelle sorte de rentes il peut bien s'agir : accensement de biens fonciers, achat de rente viagère. Quoi qu'il en soit, la somme de ces rentes qui s'élève à 100 ou 120 livres est relativement faible comparée aux investissements en meubles et aux dépenses qui fait pour « en son dit estat maintenir », c'est-à-dire pour assurer son train de vie qui se monte au moins à 600 livres (4).

Philippe Gillier avait donc une nette préférence pour les biens mobiliers, même si on peut imaginer que certains de ces biens aient pu provenir de saisies illégales ou de « cadeaux » de contribuables ayant bénéficié de faveurs, comme la lecture de l'acte d'accusation le prouve à souhait. Pour quelles raisons ? Est-ce un trait de mentalité du parvenu sensible aux espèces sonnantes et trébuchantes ? Est-ce un signe des temps : la baisse de la rente foncière causée par les calamités et la dépopulation qui rendait beaucoup moins rentable un investissement dans la terre ? Est-ce une contrainte puisque depuis Saint Louis la tendance de la législation était d'interdire aux agents locaux, dans le cadre de leur circonscription, les investissements massifs dans la terre ; mesure qui s'appliquait au départ aux seuls baillis et sénéchaux ? Toutes ces raisons pourraient expliquer qu'il ne possède aucune propriété foncière dont l'exploitation aurait cependant pu lui assurer une sécurité alimentaire en ces temps difficiles. Est-ce qu'il avait conscience que ces biens avaient été mal acquis et qu'il était préférable d'avoir une fortune facilement mobilisable, dissimulable et transportable, ce qui est essentiel en raison de ses mutations fréquentes ?

¹⁶ Un document du 17 décembre 1365, *id.*, doc. CCCCXLIII nous apprend qu'il avait une propriété à Montreuil-sous-Bois, estimée dans un procès-verbal du 5 janvier 1366 enregistré à la suite du document précédent, à 807 livres et 5 sous ; elle se composait d'une maison, une grange, un pressoir, une étable, un colombier, une cour et un jardin d'un demi-arpent, le tout clos de murs, et de quatre arpents de vigne à l'extérieur. Elle lui a été saisie à la suite d'une autre condamnation et achetée aux enchères par Charles V qui la donna à son filleul.

L'USAGE DE LA FORTUNE

Quel usage faisait-il de cette fortune mal acquise ? La description de l'« état » de Philippe Gillier montre son goût de l'ostentation, le désir de paraître du parvenu qu'il était. Il avait un hôtel organisé comme celui d'un grand seigneur. Il comptait de nombreux serviteurs, une vingtaine au moins : écuyers qui étaient certainement de simples domestiques, clercs, probablement des secrétaires et chapelains à son service personnel, comme tout grand seigneur. Il les logeait, les nourrissait et les habillait d'une livrée, c'est-à-dire un vêtement complet qui rappelait ses couleurs et ses armoiries (4)¹⁷.

Comme beaucoup d'individus de l'élite citadine de l'époque, le genre de vie noble exerçait un attrait certain sur lui et le service du roi représentait un moyen de promotion sociale¹⁸. Toutefois on constate que les 600 livres qu'il consacrait à son train de vie ne représentaient qu'une partie relativement faible des sommes qu'il avait engrangées puisque le seul droit de sceau lui en rapportait 9000 (22). Il faut donc admettre que le plus gros de sa richesse était investi en meubles, immeubles et rentes. Il restait un « bourgeois ».

LES FORFAITURES ET EXACTIONS DU RECEVEUR

Le procureur indique dans le préambule de l'acte que Philippe Gillier devait sa fortune « au fait de la dite recepte », c'est-à-dire aux émoluments attachés à son office de receveur et surtout aux « grands extorcions de blés, de vins et de deniers », c'est à dire à des profits illicites et frauduleux, puisqu'il n'exerçait aucune autre activité « par laquelle il peust venir une telle richesse » (7). Les chefs d'accusation sont donc précis : forfaitures, c'est-à-dire manquements au devoir de sa charge et extorsions, c'est-à-dire vol au détriment du roi et de ses sujets.

¹⁷ Demay, G. 1819-1886, tome 1, p. 431. Elles figurent sur un petit sceau de 22 mm conservé au bas d'une quittance délivrée à Melun au receveur du truage des denrées qui passaient sous le pont de Melun, datée du 5 juillet 1360. Elles se composent d'un écu au chevron accompagné de trois losanges, suspendu à un arbre, supporté par deux hommes sauvages à cheval chacun sur un griffon dans un quadrilobe. La légende a malheureusement disparu.

¹⁸ Menjot, D. 1994.

Philippe Gillier a donc utilisé son office pour son enrichissement personnel (7) « soubz umbre et pour cause du dit office ». Pour cela il a employé la ruse (« cautèle malicieuse »), la violence (« extorsion »), le vol (« pillerie ») et son autorité dont il a abusé. Il a commencé ses exactions, au plus tard, quand il était Maître des garnisons de Jean, duc de Normandie, en 1345 puisque il est accusé (62) d'avoir réquisitionné à cette date trois mille setiers de blé aux gens de Limoges et du Limousin qu'il n'a pas restitués comme le roi le lui commandait, mais commercialisés pour son propre compte.

LES OPPORTUNITÉS DE FRAUDE DE LA CHARGE DE RECEVEUR

L'organisation des finances et du système fiscal ainsi que limites du contrôle peuvent fournir des opportunités de fraude à un receveur peu scrupuleux. La première réside dans l'importance de la charge qu'il doit remplir. Le document révèle d'abord que les circonscriptions financières citées étaient calquées sur l'organisation religieuse des évêchés et des paroisses mais que le ressort d'un receveur correspondait à plusieurs évêchés, dans le cas présent, ceux de Poitiers, Limoges, Maillezais et Luçon, un ressort par conséquent très vaste sur lequel il avait toute autorité.

Le rôle d'un receveur était complexe. Il était chargé d'affermir les rentes et revenus des domaines royaux (8), en particulier, sans doute, ceux des prévôts (2). Il encaissait aussi le produit des divers impôts et taxes levés dans chaque paroisse. Il opérait les paiements (49). Il disposait pour ces activités d'un personnel nombreux, composé de lieutenants, sergents, officiers et clercs qu'il recrutait probablement, au moins en partie, lui-même (14). Le receveur était par conséquent un personnage puissant qui maniait des sommes importantes.

Les différents impôts et taxes que le receveur devait percevoir sont mentionnés à l'article 22 : « tailles de deniers par six foiz en l'an tant pour aydes, empruns, arrierebans, impositions, comme autres subsides ». La taille ne désigne pas un impôt particulier mais s'applique à toutes les levées d'argent extraordinaires faites au nom du roi et collectées de différentes façons ; le verbe tailler est d'ailleurs employé dans le même article pour nommer les opérations d'imposition en général¹⁹. Ces tailles pouvaient aussi être perçues sous

¹⁹ Lassalmonie, J.-F. 2015.

Le terme *tallia* apparaît dans les sources de la seconde moitié du xi^e siècle pour désigner une technique d'enregistrement : l'entaille faite sur les deux moitiés d'un bâton dont l'une

forme d'aides, terme qui désigne l'ensemble des impôts *ad valorem* qui grevaient la vente en gros ou au détail d'un grand nombre de marchandises dans une partie du royaume de France à partir de 1340²⁰. Elles pouvaient aussi être perçues sous forme d'emprunts, entendons forcés, d'arrière bans, taxe de remplacement du service militaire dont on ignore le taux, et d'impositions. Ce dernier terme est employé pour nommer dans le Midi de la France les impôts indirects sur les marchandises, qu'il s'agisse de produits vendus sur les marchés ou passant par un point donné²¹; c'est le seul dont le taux est précis, six deniers par livre dans la ville et châtellenie de Fontenay (61). Quant à subside, il s'agit aussi d'un terme générique désignant un impôt extraordinaire²².

Les habitants de la circonscription étaient donc taillés plusieurs fois dans l'année, six fois dans le cas présent, et dans chaque paroisse un ou plusieurs collecteurs percevaient les sommes dues et en remettaient le produit au receveur qui leur donnait une décharge, moyennant paiement, en apposant son sceau sur la quittance ou sur le mémorial, compte rendu de la levée (22).

La levée des impôts n'était pas automatique et ne pouvait se faire que sur commission du roi car ils n'étaient pas encore devenus réguliers et ordinaires. Même si dans les faits, ils étaient levés fréquemment, tous les deux mois en moyenne, ils restaient extraordinaires²³. Le fait que Philippe Gillier ait pu lever des tailles sans commission (22), montre cependant que la population devait être déjà assez habituée à être taillée sans se préoccuper semble-t-il de

est conservée par le collecteur d'un service et l'autre par son prestataire en foi de son exécution. La taille royale, en tant qu'impôt direct, n'apparaît qu'en 1384, elle succède au fouage perçu dans tout ou partie du royaume de France de 1340 à son abolition en 1380.

²⁰ *Id.*, « aides ». Elles étaient aussi appelées impositions au XIV^e siècle ou encore gabelles qui au XV^e siècle, ne désignent plus qu'un impôt spécifique sur le sel.

²¹ Marandet, M. C. 2015. Il ne peut s'agir de l'« imposition foraine » levée sur les marchandises exportées dont l'institution dans une partie du royaume de France ne date que du début des années 1360.

²² Lassalmonie, J. F. 2015. Lorsque le gouvernement royal commença à lever des subsides pour la défense du royaume au début de la guerre de Cent Ans, il adopta comme forme de prélèvement, le fouage dans les terres de langue d'oc, à partir de 1340. Comme son nom l'indique, le fouage était un impôt de quotité, calculé à partir d'un montant fixe par feu. Curieusement, le terme ne figure pas parmi les impôts levés par Gillier, pas plus d'ailleurs que celui de gabelle.

²³ Scordia, L. 2005, p. 88 : « cette abondance des mots de l'impôt est une manière d'affirmer que le prélèvement ne saurait être permanent ».

savoir si le receveur était mandaté ou non et quelle était la nature exacte de l’impôt exigé.

Outre les impositions en espèces, la population devait acquitter aussi des taxes en nature puisque le préambule parle de grandes prises et extorsions de blés et de vins. Il s’agit sans doute des redevances acquittées par les paysans des domaines du roi ou du moins d’une partie d’entre elles, mais aucune autre redevance domaniale que le roi percevait en tant que seigneur n’est mentionnée.

Dans cette période durant laquelle pour la défense du royaume menacé, la monarchie ne pouvait plus « vivre du sien », c'est-à-dire se contenter des revenus de son domaine, mais exigeait des impôts nouveaux très divers, le receveur pouvait profiter du fait que leurs assiettes n’étaient pas strictement définies et leur périodicité irrégulière pour en lever indûment à des taux arbitraires.

UN CONTRÔLE LAXISTE

Le fait que Philippe Gillier ait pu lever des tailles sans commission (29) et commettre autant d’exactions, au moins soixante-quinze en cinq ans environ, prouve que les activités des receveurs n’étaient pas soumises à un contrôle très strict. En théorie, pourtant, tous les receveurs, comme tous les autres officiers comptables, avaient obligation de rendre compte de leur gestion devant la Chambre des comptes, qu’il s’agisse de comptes relatifs aux revenus domaniaux ou à des impôts extraordinaires. Selon les ordonnances et les autres textes normatifs, les comptes devaient être vérifiés et auditionnés à dates régulières. Le principe était celui d’une vérification dans l’année qui suivait l’échéance du compte, la durée habituelle de l’exercice financier étant également d’une année²⁴.

Visiblement depuis son entrée en charge, Gillier n’avait jamais rendu de comptes à la Chambre des comptes de Paris, installée au palais de la Cité vers 1303²⁵. Le préambule de la lettre de grâce précise que la procédure a été déclenchée, non pas à la suite d’une enquête de la Chambre ou d’un commissaire mandaté par le souverain, mais à la suite de plaintes de plusieurs per-

²⁴ La procédure a été parfaitement étudiée par Matteoni, O. 2007.

²⁵ Lalou, É. 1996. Pour le xv^e siècle, la référence reste l’ouvrage de Jassemín, Henri 1933.

sonnes lésées. Si l'on en croit l'article 7 toutes les exactions et malversations de Philippe Gillier et chacune d'entre elles étaient de notoriété publique. Sa réputation de fraudeur était donc solidement établie et dépassait la circonscription dans laquelle il exerçait son office.

La Chambre des comptes accomplit — tardivement certes — sa tâche de vérification des comptes et de jugement des agents royaux qui se rendaient coupables d'abus dans leurs fonctions afin d'obtenir réparation pour les victimes, le roi et les sujets. Il ressort du préambule de l'acte d'accusation que la Chambre défendait les droits du roi et les intérêts des sujets en matière fiscale. L'acte d'accusation est une des phases de la procédure suivie devant la Chambre. Il a été établi après une première vérification des comptes puisqu'il est dit à propos de certaines recettes qu'elle « n'a pas été comptée », qu'il « n'a rendu raison ni compte », « n'a rien compté », « n'a rendu raison en ses comptes », « n'a pas tenu lieu en ses comptes ». Il semblerait aussi que le receveur ait déjà été entendu puisqu'à une accusation de détournement de 300 livres ou environ, il est dit « n'a rien répondu » (17) et que dans l'article 74, il est précisé que Gillier a demandé à un certain Jean Pillot de lui rendre la lettre qu'il lui avait donnée autrefois et qui mentionnait qu'il lui avait rendu la somme qu'on l'accusait d'avoir gardée (74).

L'acte d'accusation fait allusion à la phase suivante de la procédure : la comparution de témoins cités par le procureur, soit devant la Chambre elle-même, soit devant une commission de celle-ci, chaque fois que les seigneurs des comptes et le procureur du roi le voudront. Le rôle des témoins est bien défini : prouver, c'est-à-dire établir la véracité des faits, montrer, c'est-à-dire exposer les faits, informer suffisamment, c'est-à-dire fournir des renseignements. Ils ne semblent pas avoir été convoqués, mais la précision quantifiée de certaines accusations pourrait toutefois laisser penser que ce fut le cas, quelquefois au moins. Quoi qu'il en soit, un commissaire, Thomas Brochart, fut ensuite nommé auquel les gens des comptes fournirent de nouveaux chefs d'accusation et devant lequel Philippe Gillier devait répondre des accusations qu'il réfutait ; le commissaire devait également vérifier les comptes du receveur²⁶.

²⁶ On demande, par exemple, spécialement au commissaire « si vous plaise faire visiter ses comptes » (de Philippe Gillier) pour savoir si une quittance que Gillier dit posséder est bien « en la Chambre » (70).

RÉPERTOIRE DES MALVERSATIONS ET ABUS DE POUVOIR

Le premier manquement de Philippe Gillier aux devoirs de sa charge était de ne pas avoir rendu comptes de sa gestion à la chambre des comptes. Mais il a utilisé, plus ou moins habituellement, un grand nombre de procédés pour s'enrichir. Ils sont précisés dans les 75 chefs d'accusation et les 5 additionnels. Cette longue liste des malversations est éloquente. Elles se faisaient aussi bien au détriment du roi que des particuliers, voire des deux. Profitant du pouvoir que lui donnait sa charge, ce receveur ne reculait devant aucune exaction même si le profit était modeste, voire dérisoire et l'acte d'accusation donne l'impression qu'il pouvait tout se permettre en ces temps de guerre.

Les détournements effectués en cours d'exercice ne se traduisaient pas par des inexacititudes volontaires dans les calculs, le trafic des assignations, la majoration des dépenses et des prestations avec la complicité de fournisseurs intéressés à la fraude, mais d'abord par l'omission de recettes qui auraient dû être versées au trésor royal dont il gardait au moins une partie pour lui. C'est le cas du montant de compensations financières sanctionnant des condamnations judiciaires (66, 67, 68), des exploits qu'il a faits (27)²⁷, d'une partie des sommes reçues des collecteurs de péages, barrages et autres choses (31), d'une partie des arrière-bans d'Arras et de Parthenay (34), d'arriérés d'impôts (54), du produit de la vente des marchandises récupérées en vertu du droit d'épave sur une nef d'Espagne chargée de draps, de cire et autres denrées qui avait fait naufrage (18), de tout le sel des marais de Rié et de Saint Gilles qu'il a saisi et vendu (19) et du sel du roi dans ville du Luc et des Moustiers (21). Il devait également au roi 500 livres ou environ pour la ferme de la prévôté de Montmorillon (2).

Il est aussi reproché à Philippe Gillier de ne pas avoir acquitté certaines dépenses. C'est le cas, notamment, des réquisitions de blés et vins, ainsi que de bêtes, d'autres choses et de sommes d'argent qu'il a faites pour la nécessité des châteaux et la guerre (16), de 3 000 setiers de blé qu'il réquisitionna à Limoges et dans les environs lorsqu'il était Maître des garnisons en vue de la préparation de l'expédition qui se termina en 1346 par la levée du siège d'Aiguillon ; il ne les restitua pas et les vendit à son profit (62). Il n'a payé que le tiers ou le quart des denrées et des sommes réquisitionnées par des capitaines (24). Il a aussi conservé pour lui le montant de certaines recettes assignées (53, 54).

²⁷ Sans plus de précisions, il serait hasardeux de les assimiler à des saisies-arrêts, comme Timbal P. C. 1977, vol. 2, p. 133-135, sans doute s'agit-il de simples ajournements ou assignations.

Il n'hésitait pas à accaparer et à extorquer des fonds ou des biens par la violence : blés et vins pour sa maison de Lussac (32), pièces d'or et d'argent confisqués sur les changeurs (36) et surtout biens d'individus morts sans héritier (45, 46, 71, 50, 51, 64, 73, 74, 75). Il est accusé aussi d'avoir saisi un cheval (47, 48), les biens d'un homme accusé de meurtre (37) et d'un autre emprisonné pour trahison (52), de l'argent : 52 livres et 2 boeufs à une femme pour qu'il cesse de la harceler (25) ! Il fit transporter 30 queues ou pipes de vin à Poitiers et dans sa maison de Lussac sans payer les transporteurs (9). Il contraint des bénéficiaires de gages, de rentes et d'aumônes à lui délivrer des reçus alors qu'il n'avait rien versé (30). Il racheta des biens d'un débiteur du roi pour une somme inférieure à leur valeur (69). Enfin, autre abus de pouvoir, il obligea une riche héritière dont le père était mort à épouser son fils Denis contre l'avis de sa mère et de ses amis (26).

Bien différente, et d'une autre ampleur, apparaît la prévarication qui s'exerçait principalement lors de l'adjudication des fermes fiscales et qu'il ne cherchait pas à dissimuler en faisant une publicité insuffisante, en utilisant de prête-noms, en faisant pression sur les enchérisseurs et en exigeant des dessous de table et des pots de vin. Il affermait ouvertement des rentes et des revenus du roi à des gens de son entourage, familiers, lieutenants et officiers sur lesquels personne n'osait enchérir (8, 61) ou il refusait des enchères supérieures (10, 11, 55, 60). Les fermes étaient donc acquises à très bas prix et il partageait les bénéfices avec les fermiers. La principale victime dans ce cas était le roi. Il afferma aussi sans enchères la Châtellenie de Montmorillon (11) et le sceau du roi (56, 57) et garda pour lui la tierce partie des surenchères qui légalement devait être reversée aux enchérisseurs (63). Refusant une enchère, il s'octroya la ferme des étangs de Silars et Villeneuve qu'il avait achetés et ne respecta pas les clauses de la ferme qui prévoyaient que le fermier devait entretenir les étangs ne devait pas « prendre et vendre les petits poissons jusqu'à grandeur main d'un homme » (65). 4 des 5 nouveaux articles dénoncent le fait qu'il « était coutumier de prendre grand profit et émoluments des fermiers » avant de leur adjuger la ferme, de leur extorquer de l'argent en leur prélevant plus qu'ils ne devaient, ce qui décourageait les preneurs. Il emprisonnait des fermiers et ne les libérait que contre de l'argent et pour leur donner quitus exigeait un droit exagéré.

Philippe Gillier est aussi accusé de concussion car il a ordonné de percevoir des fonds par abus de l'autorité que lui donnait sa charge. Bien des fautes ont été commises par ses excès de pouvoir répétés. Il a ainsi exigé un droit de sceau de 10 sous des receveurs d'impôts levés dans chaque paroisse pour leur sceller leur quittance (22). Il a aussi taillé les religieux, prêtres, clercs et nobles, marchands et riches hommes du pays (23). Il a également levé des impôts sans autorisation royale (29). Il a contraint les habitants de

Poitiers qui avaient fui lors de la prise de la ville et dont les maisons avaient été brûlées et leurs biens perdus, de payer à cause de l'arrière-ban un écu, et ceux qui pouvaient prouver leurs « sauvements », c'est à dire qui payaient un droit pour l'entretien des murailles du bourg, il les contraignit à payer cinq sous pour apposer son sceau (33). Il fit acquitter deux fois des dettes (35). Il faisait payer aux fermiers ou receveurs des impôts, des quittances au prix fort dont le montant oscillait entre 6 et 12 écus (39, 40, 41, 42, 43, 44), différences qui peuvent s'expliquer par la personnalisation de la redevance ou la valeur de la ferme. Un des cinq articles complémentaires précise qu'il était de coutume de demander de l'argent aux bonnes gens du pays en levant des impôts plus élevés que ceux que payaient leurs devanciers, mais que toutefois il n'en a levé aucun dont il eut « grant profit », ce qui prouve que le procureur n'instruisait pas seulement à charge. On lui reproche aussi d'avoir vendu une vingtaine de fonctions de sergents (14) et d'avoir partagé avec eux le produit de leurs exactions, qui se montaient à 10 sous par jour, plus 5 sous sur chaque homme sur lesquels ils faisaient exécution. Il aurait même vendu une sergenterie à un individu accusé de crimes et larcins qui obtint ainsi l'impunité (15).

On l'accuse aussi d'avoir utilisé de l'argent du roi, d'une part, 4 à 5 000 livres pour édifier une maison forte à Lussac au lieu d'employer des sommes bien plus modestes à la remise en état de la halle de Niort, détruite par une tempête de vent et de grêle (38) et, d'autre part, des sommes non précisées pour faire commerce de marchandises et se livrer à des opérations de change dans la ville de Limoges et ailleurs avec son fils Denis (28). Il ne semble cependant pas qu'il y ait eu incompatibilité entre ses activités et les fonctions de receveur, puisque ce que l'on reproche à Gillier, ce n'est pas d'avoir fait du commerce, mais de l'avoir fait avec l'argent du roi.

Il trafiqua aussi sur la monnaie. En ces années, l'écu d'or, en vertu d'une ordonnance royale, courait pour 30 sous et 3 deniers. Gillier recevait les écus à ce cours légal quand il encaissait les impôts mais quand il avait à acquitter une dépense, il ne donnait qu'un écu pour une somme de 35 sous trois deniers, gagnant ainsi cinq sous par pièce (49). Ce gain était assez modeste comparé au bénéfice qu'il a retiré d'autres opérations, mais cela prouve qu'il ne négligeait aucun procédé pour s'enrichir. Faire du commerce avec l'argent recouvré pour le roi et trafiquer sur le cours des monnaies, étaient des pratiques strictement condamnées dans des ordonnances royales²⁸.

²⁸ Bompaire, M. 2000. Cette malversation révèle que même dans cette période de crise aiguë le numéraire ne paraît pas manquer et les activités commerciales se poursuivaient car la crise n'avait pas fait diminuer la masse monétaire.

MONTANT DES MALVERSATIONS

À combien se montent ses extorsions et son enrichissement personnel ? L'acte ne l'indique que très partiellement. On ignore ce qu'il a pu gagner sur les fermes (8), sur la vente des charges de sergent (14) parce qu'il est très vraisemblable que ses complices n'ont rien dit. On ne sait rien de ses gains commerciaux (28). Le reste était plus facile à vérifier car il suffisait d'interroger les victimes qui ne demandait qu'à parler « et de ces choses, toutes et chascunes est commune renommée ... » (7). Cependant le montant de certaines exactions n'est pas connu avec précision puisque l'acte indique souvent qu'il s'élève à une certaine somme « ou environ ».

Le montant des extorsions connues que le tableau 1 rassemble n'est donc qu'approximatif. Il est néanmoins déjà très élevé.

Tableau 1. Montant des exactions mentionnées dans l'acte d'accusation de 1354

Type de malversations	Montant	N° article
Confiscation et vente du sel des marais de Rié et de Saint Gilles	> 2 000 livres	<u>19</u>
Achat de sel à bas prix	jusqu'à 2 000 livres	20
Saisie et vente du sel du roi dans ville du Luc et des Moustiers	6 000 livres environ	<u>21</u>
Exploits	environ 500 livres	27
Saisie d'un cheval	60 livres environ	47
Saisie du cheval du prieur du prieuré de Marsay	60 livres environ	48
Saisie sur un homme emprisonné pour trahison	7 écus d'or	52
Extorsions de fonds à une femme pour cesser de la harceler	52 livres + 2 boeufs	<u>25</u>
Vente d'une sergenterie	30 écus	
Tiers des surenchères	environ 1 000 livres	<u>63</u>
Utilisation de l'argent du roi pour édifier une maison forte à Lussac	4 à 5 000 livres	38
Vente de tous les poissons petits et gros des étangs de Silars et Villeneuve	200 livres et plus	65
Rachat des biens d'un débiteur du roi	plus de 200 livres	69
Compensations financières sanctionnant des condamnations judiciaires	250 écus + 30 livres	66,68
Levée de tailles sans autorisation royale	environ 4 000 livres	29

Affermage à des familiers et partage des bénéfices	1 000 livres / an environ + 200 livres environ	<u>8,61</u>
Participation aux profits des sergents	10 livres par jour	14
Confiscation des biens d'individus morts sans héritier	680 livres	45, 50, 64
Apposition sceau sur quittance des receveurs d'impôts des évêchés de Poitiers, Limousin, Maillesaiz et Luçon	9 000 livres / an environ	<u>22</u>
Apposition sceau sur quittances des collecteurs des religieux, prêtres, clercs et nobles, marchands et riches hommes du pays	9 000 livres / an environ	<u>23</u>
Apposition sceau sur quittances des fermiers et percepteurs de revenus de châtellenies	53 écus	39, 40, 41, 42, 43, 44

L'IMPUNITÉ D'UN OFFICIER MALHONNÊTE MAIS EFFICACE

Après de telles accusations, on pouvait s'attendre à ce que Philippe Gillier fut lourdement sanctionné au moins par une forte amende, la confiscation de ses biens et l'emprisonnement, voire même soit condamné à la peine capitale. Ce ne fut pas le cas, même si le procureur réclama un châtiment exemplaire. Gillier s'en tira avec une composition de 600 écus d'or soit, si on compte l'écu à 30 sous et 3 deniers, environ 900 livres, ce qui est une somme dérisoire comparée au montant des gains illicites et des sommes extorquées dont nous ne connaissons d'ailleurs, je le rappelle, qu'une partie du montant total. Il fut aussi contraint de rembourser les pertes occasionnées par l'adjudication à bas prix de certaines fermes à son lieutenant Guillaume Lombard et de restituer les étangs de Silars et de Villeneuve à l'individu dont il avait refusé l'enchère supérieure de 80 livres à la sienne lors de leur vente. Ces remboursements n'augmentent cependant guère la sanction pécuniaire. Quelles sont les raisons qui expliquent une peine aussi légère et sur quels critères a été établie cette composition ? Nous l'ignorons et sommes réduits aux hypothèses.

La première est que comme nous ne disposons que de cet acte d'accusation et ne connaissons pas les arguments présentés par la défense, il est donc possible que le texte ne nous donne qu'une image partielle, déformée et partielle des faits. Philippe Gillier n'a rien avoué, « n'a rien répondu à la cour » sinon on connaîtrait ce que lui ont rapporté certains des autres trafics dont l'acte d'accusation ne précise pas le montant. Il ne s'agit donc que d'une pièce du dossier, qu'il faudrait pouvoir confronter avec d'autres documents, mais elle est très importante car le procureur n'a pas pu inventer les mécanismes qu'il

décrét sinon il n'aurait eu aucune chance d'emporter la conviction. Philippe Gillier a-t-il pu se disculper au moins de certaines accusations auprès du commissaire ? Rien ne vient étayer cette hypothèse, mais il a été reconnu coupable, au moins en partie, sinon il n'aurait pas été sanctionné même si le nombre de malversations et le montant de certaines sont peut-être peu exagéré pour charger le receveur. La composition ne représente-t-elle que le montant des trafics opérés avec l'argent du roi ou volé au roi? (28 et 49)²⁹. La grâce accordée par le roi Jean apparaît plutôt comme un aveu d'impuissance de la monarchie même si le souverain la lui accorda, selon ses dires « en reconnaissance des services qu'il a rendus à lui-même et à son père ». En tout cas, la légèreté de la sanction pénale et l'insignifiance du montant de l'amende par rapport à la gravité des fautes n'ont rien d'inhabituel, comme la composition qui est une façon classique pour mettre fin à un contentieux, même lourd. Les « accords » sont ainsi légion au Parlement au terme de procédures souvent longues³⁰.

Nous ignorons aussi si Philippe Gillier s'est exécuté et s'il a payé l'amende au trésor royal et effectué les restitutions auxquelles il avait été condamné. Mais ce qui est certain, c'est que, comme pour d'autres officiers des finances coupables de prévarications³¹, sa carrière postérieure n'a pas été affectée par cette affaire qui n'a été finalement qu'un accident de parcours alors que la composition équivalait à la reconnaissance de la culpabilité au moins partielle du receveur. A peine eut-il été débouté de son office qu'il prit à ferme les étangs de Salars et de Villeneuve (65). Quelques mois plus tard seulement, le 9 décembre 1355, il devint trésorier du Dauphiné pour le duc de Normandie. Il exerça cette charge pendant près de dix ans jusqu'à ce que Charles V le destituât le 14 avril 1364, soit 6 jours à peine après la mort de son père et son propre avènement alors qu'il avait déjà essayé de s'en débarrasser dès 1360. Il avait associé à cette charge ses deux fils, Denis et Guillaume, le premier pouvait éventuellement remplacer son père dans cette fonction³².

²⁹ En tout cas, la règle d'une condamnation à une amende quadruple pour les coupables d'un *crimen peculatorius*, c'est-à-dire de fraude contre les finances royales et de détournement de l'argent public, ne fut pas appliquée, Un exemple de plus à ajouter aux nombreux autres évoqués dans Weidenfeld, K. 2001, p. 336.

³⁰ Plusieurs exemples dans Matteoni, O. 2007, p. 62.

³¹ *Ibid...*

³² Sur ses activités de trésorier de Dauphiné ont été analysées en détail par Lemonde, A. 2002.

En 1360, il figure dans un document comme trésorier de France. Durant une période inconnue, mais antérieure à 1367, il fut aussi Trésorier de Macon, Maître des ports et passages du royaume de France, Châtelain et garde du château de Melun et dans cet édifice, il a été « commis à faire ouvrages, réparations et édifices ... à faire la bastide assise devant Marroles et si s'entremist des œuvres de nostre tour du bois de Vincennes, et aussi de certaines œuvres qu'il fist faire en notre hostel de Saint Pol »³³.

On le retrouve dans une affaire qui l'opposait à l'un de ses créanciers au début de l'année 1366³⁴. En janvier 1367, à nouveau suspendu de tous ses offices et emprisonné, il voulut se présenter et se défendre devant « les gens des comptes à Paris ». Il ne réussit probablement pas à les convaincre de son bon droit puisqu'il s'adressa au roi pour lui demander une « gracieuse composition ». Charles V voulant se « rendre gracieux et favorables à nos officiers et serviteurs, considérant les bons et agréables services que le dit Philippe à fait à nous et à nos prédecesseurs rois de France et espérons qu'ils nous fassent encore à l'avenir ... de notre « certaine science et grâce especial, de nostre plaine puissance et auctorité royale »³⁵, décida d'accepter une composition et de l'absoudre lui et ses lieutenants ainsi que ses héritiers de toutes les malversations, délits et crimes commis dans l'exercice de ses charges. La composition était plus lourde puisqu'elle s'élevait à 4000 francs d'or, — nouvelle monnaie créée en 1360 —, soit 4000 livres, plus de 4 fois plus que la composition de 1354, ce qui donne une idée de l'ampleur des détournements de fonds qu'il avait effectués, 2000 étaient payables immédiatement, 1000 dans l'année et les derniers 1000, l'année d'après. Cette composition s'accompagnait de la saisie de la maison avec toutes ses dépendances qu'il possédait à Montreuil, près du bois de Boulogne et d'une autre qui lui avait été donnée par le roi dans la châtellenie de Melun qui ensemble valaient 100 livres ou environ ;

³³ Publié Guerin, P. 1886, doc. CCCCXLV, janvier 1367.

³⁴ Le 5 janvier 1366, il avait fait comparaître un de ses créanciers Barthélémy Huchon aux requêtes du palais pour le faire contraindre à lui restituer ce qu'il prétendait avoir payé en trop et à lui rendre les lettres d'obligation. Devant le parlement où l'affaire fut évoquée, Huchon répondit qu'il n'avait pas reçu le paiement intégral et n'avait donc pas à restituer les lettres. La cour constatant l'absence d'obligation certaine (existence constatée par lettre prouvée en justice) et liquide (montant non contestable) écarta la demande le 1er avril 1366, le créancier n'ayant pas en sa possession de lettres munies du sceau du débiteur ou d'un sceau public, cité par Timbal P. C. 1977, p. 202.

³⁵ Sur la grâce royale, voir Gauvard, C. 1991.

il était également sommé d'abandonner tous les arriérés qui lui étaient dus pour les charges qu'il avait occupées³⁶.

Philippe Gillier comparut de nouveau devant la cour de Parlement, accusé par le même créancier, changeur à Paris, Barthélémy Huchon, du non paiement d'une somme de 1777 florins d'or et de 215 francs d'or qu'il avait été condamné à rembourser par arrêt du Parlement du 9 septembre 1367. Huchon réussit à le faire incarcérer au Châtelet en 1374, toujours pour des créances impayées. Philippe Gillier excipa de sa qualité de clerc non marié et se réclama de l'officialité pour ne pas être justiciable. Sur ses vieux jours et devenu veuf, il était donc entré dans les ordres ! Le créancier affirma qu'à l'époque du contrat, Philippe Gillier avait une activité de laïc, qu'il s'était obligé tant par lettres du Châtelet que par lettres dressées par un notaire apostolique et avait juré de s'acquitter ou de se laisser emprisonner, il n'avait pas obtenu de dispense de son serment et avait été plusieurs fois condamné à payer. Ces arguments n'emportèrent pas la conviction du prévôt de Paris qui élargit Philippe « attento e jus statu », ni celle du Parlement qui confirma la sentence qu'un clerc ne pouvait être retenu prisonnier, le 13 janvier 1375. Il est mentionné pour la dernière fois dans un document en 1377, ce qui laisse supposer qu'il mourut peu après³⁷.

CONCLUSION

Mais pourquoi donc ce personnage douteux, qui n'avait pas été capable d'acquitter le montant de la prévôté qu'il avait prise ferme, a-t-il été choisi comme receveur, puis comme trésorier, charge dans laquelle il s'est rendu coupable des mêmes exactions pour lesquelles il avait été poursuivi auparavant et s'est vu confier d'autres charges dans lesquelles il était aussi amené à manier d'importantes sommes d'argent ? On en est réduit aux hypothèses, mais ce qui est certain, c'est qu'il a toujours bénéficié de la protection des roi Jean II et de Charles V pour services rendus à la monarchie, entendons pour ses compétences à faire entrer l'argent. C'est ce qui explique également qu'il

³⁶ Guerin, P. 1886, doc. CCCCXLV, p. 341-344, une copie du 2 juillet 1367 Bibliothèque nationale, Cabinet des titres, 1^{re} série, dossier Gillier. (*Mandement et actes divers de Charles V, Collect. des Documents inédits, in-4°, 1874, n° 371*).

³⁷ Je reprends ces données de Guerin, P. 1886, note au bas de la page 167 et de Timbal P. C. 1977, p. 108.

ait pu rester en fonctions pendant de longues années. Il « avait aussi su tisser un réseau fort dense de clientèles locales tout à sa dévotion³⁸. La protection royale s'étendit à son fils Denis qui fut chambellan du duc de Berry, anobli et comblé de faveurs par ce prince.

L'acte d'accusation et la carrière de Philippe Gillier posent finalement plusieurs questions auxquelles seule une enquête générale sur les officiers royaux de l'époque pourrait apporter des réponses.

Cet individu est-il représentatif des hommes de finances de la monarchie des Valois ? Par le nombre et l'ampleur des exactions qu'il a commises et la carrière qu'il a faite, il pourrait bien être un cas exceptionnel³⁹, « un pionnier dont l'intérêt privé était le seul moteur »⁴⁰. Mais il serait utile de recenser les officiers fraudeurs et de faire une typologie précise de leurs exactions, même si les différents procédés frauduleux qu'ils utilisaient n'étant connus que lorsque la fraude est découverte, ce recensement ne donnerait qu'une idée approximative de la fraude des officiers.

Que demandait-on aux officiers des finances ? D'être honnêtes et/ou d'être efficaces ? Au fond, le roi voulait-il avoir des fonctionnaires honnêtes ? Le pouvait-il ? S'en souciait-il vraiment, quitte à leur faire rendre gorge de temps en temps ?⁴¹ Ne préférait-t-il pas les hommes efficaces, capables de s'enrichir, mais aussi capables de lui procurer l'argent donc il avait besoin, surtout pour ses guerres ? Pour exercer ces fonctions, Philippe Gillier, habile, âpre au gain, sans scrupule et sans état d'âme, paraît bien avoir été doté des qualités requises. Si nous ignorons ses compétences comme receveur, son efficacité en tant que trésorier du Dauphiné est indéniable. Anne Lemonde a bien montré que pour la première fois en Dauphiné, il centralisa les recettes et avec elles l'ordonnancement des dépenses qu'il plaça dans sa seule main, il récupéra les

³⁸ Lemonde, A. 2002, p. 176.

³⁹ Comme a pu l'être un Jacques Cœur, Mollat, M. 1988.

⁴⁰ Lemonde, A. 2002, p. 200.

⁴¹ Comme l'écrit Matteoni, O. 2007, p. 67, « Par le truchement de la Chambre des comptes, le prince a pu contrôler son administration et le faire de mieux en mieux. Dans le même temps, il savait aussi qu'il lui fallait parfois pardonner certains écarts de ses officiers comptables, en allant souvent contre la volonté de ses « seigneurs des comptes ». Mais n'était-ce pas là le prix à payer pour maintenir l'équilibre fragile entre prodigalité princière, intérêt public et puissance souveraine et surtout faire accepter la construction étatique ? ».

recettes oubliées ou impayées, rétablit les finances et dégagea des bénéfices⁴². Le contrôle n'était probablement pas une priorité pour la monarchie qui manquait probablement de personnel compétent, en ces temps où l'impôt se mettait en place⁴³.

Les exactions des officiers des finances étaient-elles tolérées comme un mal inévitable ? si c'est le cas, c'est le niveau des agents royaux qui est posé. N'y avait-t-il pas une différence dans le recrutement des agents royaux traditionnels, comme les personnels des cours de justice et les baillis et dans celui des officiers nouveaux comme ceux des finances dont les effectifs avaient gonflé au XIV^e siècle⁴⁴? La monarchie n'a-t-elle pas été amenée à prendre comme officiers des finances (comptables, trésoriers, receveurs) les individus qu'elle trouvait ? Des hommes qui avaient fait leurs preuves, souvent des parvenus comme Philippe Gillier⁴⁵ ?

ANNEXE

EXTRAITS DE L'ACTE D'ACCUSATION DRESSÉ CONTRE PHILIPPE GILLIER PAR LE PROCUREUR DU ROI À LA CHAMBRE DES COMPTES (1354)*

Ce sont les fais par les quiex il peut apparoir à vous, nosseigneurs, comme Philipes Gillier, nagaires receveur du roy notre sire en Poitou, Limosin et ès terres de Belleville s'est mal porté en son dit office et a fait pluseurs forfaitures et extorsions en grant prejudice du roy nostre dit seigneur et de ses subgès, et aussi quel estat le dit Philipes avoit au temps qu'il entra ou dit offi-

⁴² Dans toute la série des comptes conservés depuis le premier le solde est positif, Blanche, F., *L'administration centrale du Dauphiné d'après les comptes de Philippe Gillier, trésorier général de 1355 à 1364*, TER inédit, Grenoble, 1994, p. 78 cité par Lemonde, A. 2002, p. 161.

⁴³ Tellier, R. 2004 et 2005.

⁴⁴ Autrand, F. 1981.

⁴⁵ Le problème semble toujours aussi prégnant au XV^e siècle si l'on en juge par les vives critiques à leur égard formulées au début du XV^e siècle dans *Le songe véritable*, voit note 6.

* (Ne pouvant publier l'intégralité de ce long acte d'accusation, j'ai sélectionné les principaux articles)

ce et qu'il a depuis maintenu et maintient sur le fait de la dite recepte et sur les grans prises et extorcions de blez, de vins et de deniers qu'il a fait sur les diz subgès. Et toutes foiz que il vous plaira et que le procureur du roy vouldra et que le procureur du roy vouldra le dit Philippe sur de aprochier, l'en vous administrera ou a voz commissaires sur ce députez, tesmoings dignes de foy par les quiex les diz fais seront prouvez, monstrez ou informez souffisamment a fin que bonne justice soit accomplie et le droit du roy nostre dit seigneur gardé et ses hommes et subgès desdommagiez et relevez.

1. Premierement, il y a bien cinq ans ou environ qu'il entra ou dit office, y en ycelli temps tenoit hostellerie de moult petit estat en la ville de Lussac et n'avoit en ycelli temps, ne onques n'avoit eu, dix livres de rente de revenue par an.
2. Item, que il devoit au roi, paravant qu'il eust le dit office, bien 500 livres ou environ pour la cause de la ferme de la prevosté de Montmorrillon qu'il avoit tenue et n'avoit de quoy il le peust paier.
3. Item, que en ycelli temps, le dit Phelippe estoit en pluseurs sentences de excomminges, a l'instance de pluseurs ses crediteurs.
4. Item, que peu de temps après que le dit Phelippe fut entré ou dit office, il prist et leva estat moult grand et donna livrées de robes, bien jusques a vint paires tant à chapellains comme à écuiers, clers et autres genz et povoit bien despender pour chascun an, en son dit estat maintenir six cens livres et plus et ainssi l'a depuis touz jours maintenu et maintient encores.
5. Item, que le dit Phelippe est bien à présent riches jusqu'à vint mille livres en meuble, et si a bien de vaisselle d'argent courant par son hostel jusques à cent ou six vins marcs.
6. Item qu'il a bien mis en maisons et édifices faire jusques à deux mille livres et plus durant le temps de son dit office.
7. Item qu'il a bien acquis cent ou six vins livres de rente selon la coustume du païs et les choses dessus dites a faites et acquises durant le temps de son dit office car paravant il n'avoit chevance ni finance, mais comme dit est, et si ne savoit industrie par laquelle il peust venir une telle richesse et ainssi appert clerement que soubz umbre et pour cause du dit office et par ces cautelles malicieuses, extorcions et pillerries des quelles ci-dessouz plus clerement vous appera, il est venuz à un tel estat. Et de ces choses toutes et chascune est commune renommée,

voix et fame publique au païs ou il demeure et es parties et liex où le dit office se peut estendre et es liex voisins.

8. Item, est assavoir que le dit Philippe, estant en son office de receveur, a baillié à ferme plusieurs rentes et revenus des domaines du roi à ses familiers, liex tenans et officiers sur les quiex l'en n'osait pas enchérir et participait au profit qu'il pouvait en venir, et mesmement a Jehan Olivereau, son lieu tenant, familier et de ses robes, la chastellerie de Chasteaumur en la terre de Belleville, liquiex a tenu a ferme la dite chastellerie et les Deffens, li fié L'Evesque et le fié de Thoarçois par trois ans ou par quatre continualment, sanz ce que aucuns osast encherir sur li, et ont bien valu les dites choses de proffit, oultre le pris qu'il avaitachepté, chascun an, mil livres ou environ.
11. 11. Item, le dit Philipps bailla a ferme la chastellerie de Montmorillon et le sel a ses familiers et à ses genz et réparens de son linage.
12. Item, le rachapt avenu au roi par la mort du seigneur de poisset, a le dit Philipps affermé à Guillaume Lombart, son lieu tenant et familier, à la somme de III c livres, ou queque soit ycelli rachapt fait lever en sa main, et en a compté en la somme que dessus ou environ, si comme il vous peut apparoîr par ses comptes, et le dit rachapt a bien valu cinq cens livres ou environ.
14. Item, le dit Philippe durant le temps de son office a fait et establi plusieurs sergens, bien jusques à vint ou environ autres que les sergens ordinaires et acoustumez, et oultre le nombre mis par les ordenances pour grosses sommes d'argent qu'il li donnerent et aussi participoit il ès proffiz qu'ils faisoient en leurs offices fesant, les quiex proffiz estoient moult grans car chascun d'eulx prenoit dix solz par jour que que soit, cinq solz sur chascun homme, sur qui il faisoient exequition et touz leurs despens et sur ce le servoient et departoient des dix proffiz qui montoient bien a la foiz dix livres par jour, pour le grant nombre des tailles et subsides imposez sur le païs.
18. Item, une nef d'Espaigne chargiee de draps et de cire et autres marchandises fu brisée en la mer et vint et arriva le bris et denrées ès pors et sur la frontiere de la dite terre de Belleville, les quelles choses pouvoient valoir deux mille livres et plus et appartenoient au roy nostre sire ; le dit Philippe a prises les dites choses et vendues et converties à son proffit, sanz en compter, en telles valeurs qu'elles estoient.

19. Item, ou temps que le Galois de la Heuse fu capitaine ou vicomté de Thouars et gouverneur des terres de Belleville, il fist prendre et mettre en la main du roy tout le sel qui estoit es marois de Rié et de Saint Gille sur Vie et environ, comme confisquez et acquis au roy et le dit Philippe a vendu ou fait vendre par ses lieu tenans et commissaires ycelli sel jusques a la quantité de deux mille livres et plus, et de ce n'a rendu raison ou compte.
21. Item, tout le sel que le roy avoit en la ville du Luc et des Moustiers des Mauffaiz, et ou païs de delà, qui bien povoit valoir six mille livres ou environ, a esté pris et vendu, et de ce doit le dit Philippe rendre raison et compte, comme celli à qui la chose appartenoit comme a receveur.
22. Item, Comme es eveschiez de Poitiers, de Limosin, de Maillesaiz et de Lusson ait bien trois mille parroisses ou environ et sur chascune des dites parroisses aient esté imposées et levées tailles de deniers par six foiz en l'an tant pour aydes, empruns, arrierebans, impositions, comme autres subsides les quiex deniers le dit Philippe a recues et pour chascun paiement d'icelles pris et receu de ceuls qui les diz paiements faisoient x sols pour leur sceller memorial ou quietance de paiement ; si s'ensuit que de chascune parroisse le dit Philippe a eu LX sous, somme neuf mille livres ; et pour chascun an que le dit Philippe a esté receveur, ont les dites trois mille parroisses esté taillées comme dessus et au tel proffit ou environ en a receu chascun an. Les quelles choses ne se pevent de raison soustenir.
23. Item, des religieux, prestres, clercs et nobles qui armer ne se pevent, marchans et riches homes du païs, des quiex le nombre est plus grant que des dites parroisses, les quiex ony esté tailliez, chascun an, comme dessus, singulierement et particulierement, le dit Philippe a eu autel proffit comme dessus est dit des dites parroisses.
25. Item, le dit Philippe a pris et eu de la femme feu monsieur Robert Guichart cinquante et deux livres et deux buefs, pour ce que il cessast de la molester.
28. Item, le dit Philippe a tenu establies de change et fait tenir par son filz en la ville de Limoges et ailleurs de l'argent du roy et marchandé moult grossement en plusieurs lieux et en a eu moult grans proffiz les quiex appartiennent au roy puisque du sien chastel estoient venus.
29. Item, le dit Philippe a imposé, fait lever et receu pluseurs tailles sur les subgez du roy en la terre de Belleville et ailleurs sanz commandement

ne commission du roy qui pevent monter quatre mille livres ou environ.

32. Item, que a Poitiers et ailleurs de environ Lesignen le païs fist par pluseurs fois pluseurs prests et aides de blez et de vins, pour soutenir les genz d'armes qui estoient devant Lesignen, les quiex prests et aides le dit Philippe receut, et grant partie des diz grains et vins convertir en ses usages et les envoia en sa maison de Lussac et ailleurs.
34. Item, que des arrierebans d'Arraz et de Partenay dessus diz et de pluseurs autres debtes il en a receu trop plus grosses sommes qu'il n'en a rendu en son compte.
35. Item, que pluseurs depos d'argent et d'or, les quiex avoient esté acquis au roy par confiscation des changeurs et ailleurs, le dit Philippe les a pris par devers soy, sanz ce qu'il en ait aucune chose converti au proffit du roy.
41. Item, Bormant de Paluyau, qui avoit receu les emolumens de la chastellenie de Paluyau compta avec le dit Gillier et li paia huit escus d'or pour avoir et sceller lettre du dit compte.
49. Item, le dit Gillier a fait pluseurs paiemens en escus et yceulx escus bailliez pour plus grand pris que il n'avoit receu et qu'il ne valoient et qu'il n'avoient cours contre les ordenances, c'est assavoir cinq sols pour piece ou environ et ainssy l'avoit fait par tant de foiz que en regar au grant nombre de paiemens que il a fait pour le roy, il peut bien avoir eu de proffit pour ceste cause trois cens livres et plus.
50. Item, Guillaum Sauvage, sergent du roy, morut sanz hoir et avoit grant quantité de biens appartenans au roy, qui povoient valoir deux cens livres ou environ, les quiex le dit Gillier a pris et receuz et de ceulx n'a en rienz compté.
62. Item, que le dit Philipes Gilier fu maistre des garnisons du roy nostre sire, ou temps qu'il estoit duc de Normandie et qu'il alla a Aguillon et fist pluseurs garnisons ; entre les autres choses il prist à Limoges et ou païs d'environ bien jusques à la somme de trois mille sextiers de blé. Et depuis il fu commandé de par le roy que le dit blé fust restituez aux bonnes genz sur qui il avoit esté pris et le dit Gillier en a esté desdaignans et desobeissans et a vendu le dit blé et converti a son proffit et puet bien avoir valu le dit blé trois mille livres et plus.

63. Item, que pluseurs enchieres ont esté mises sur les ventes que le dit Gillier a faites en sa recepte, des quelles encheries la tierce partie appartient a ceulz qui les dites encheries ont faites, le dit Gillier a prins et retenu par devers li la dite tierce partie, sanz ce qu'il en paist onques riens a ceulz a qui elles appatenoient et en a bien valu le proffit, puis le temps qu'il fu receveur, mil livres ou environ.

Ce sont les nouviaux articles bailliez a moy Thomas Brochart, commissaire du roy nostre sire en ceste partie, contre Philippe Gilier, par avant que le dit Philippe eust respondu au demourant des articles a moy bailliez par nosseigneurs des comptes, afin de faire en information ;

Premierement que le dit Philippe estoit coustumier, au temps qu'il estoit receveur de prendre grans proffiz et emolumenz d'aucuns fermiers qui prenoient les fermes du roy, avant qu'il leur voulsist tenir leur marchié, ne avant qu'il leur voulsist bailler lettre d'esploitier.

Item que le dit Philippe prenoit d'aucuns des diz fermiers aucunes foiz greigneurs sommes d'argent qu'il ne devoient au roy extorcionnement par quoy l'en se doutoit de prendre les marchiez du roy.

Item que le dit Philippe estoit coustumier de demander et prendre argent aus bonnes genz du païs en leur mettant sus que eulz ou leurs devanciers estoient tenuz au roy, de quoy ne devoient riens. Toutevoies, en ont accordé aucuns à lui dont il eu grant prouffit.

Item que le dit Philippe faisoit mettre pluseurs genz en prison pour cause des fermes du roy et avant qu'il les delivrast, il en prenoit grant prouffist, oultre ce qu'il devoient au roy.

Item que pour donner terme a pluseurs debtors et fermiers des debtes eu quoy il estoient obligez au roy, le dit Phiippe et ses lieu tenans prenoient grant prouffit.

« Recueil des documents concernant le Poitou contenus dans les registres de la chancellerie de France », *Société des Archives historiques du Poitou*, t. XVII, 1886, doc. CCCXCVI pp. 165-191.

BIBLIOGRAPHIE

AUTRAND, Françoise (1981), *Naissance d'un grand corps de l'État. Les gens du Parlement de Paris, 1345-1454*, Paris, Publication de la Sorbonne.

— (1994), *Charles V. Le sage*, Paris, Fayard.

- AUTRAND, Françoise (1999), « La guerre des gens de finances en 1406 d'après le Songe véritable », dans *Finances, pouvoirs et mémoire. Hommages à Jean Favier*, Kerhervé, Jean et Rigaudière, Albert (coord.), Paris, Fayard, p. 292-301.
- BARTIER, John (1955), *Légistes et gens de finances au XV^e siècle. Les conseillers des ducs de Bourgogne Philippe le Bon et Charles le Téméraire*, Mémoire de l'Académie Royale de Belgique. Lettres, Bruxelles.
- BOMPAIRE, Marc (2000), « Le gouvernement des monnaies de Jean Poilevillain (1355) », dans *Guerre, pouvoir et noblesse au Moyen Âge. Mélanges en l'honneur de Philippe Contamine*, ed. Jacques Paviot et Jacques Verger, Paris, p. 101-110.
- BORRERO FERNÁNDEZ, Mercedes, J. CARRASCO PÉREZ, Juan et PEINADO SANTAE-LLA, Rafael (éds.) (2014), *Agentes de los sistemas fiscales en Andalucía y los reinos hispánicos. (siglos XIII-XVIII): un modelo comparativo*, Instituto de Estudios Fiscales.
- BOVE, Boris (2010), *Le temps de la guerre de Cent Ans, 1328-1453*, Paris, Belin.
- DEMAY, Germain (1885), *Inventaire des sceaux de la collection Clairambault*, Paris.
- GALÁN SÁNCHEZ, Ángel, GARCÍA FERNÁNDEZ, Ernesto (éds.) (2012), *En busca de Zaqueo: los recaudadores de impuestos en las épocas medieval y moderna*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- GARCÍA FERNÁNDEZ, Ernesto, VITORES CASADO, Imanol (éds.) (2012), *Tesoreros, arrendadores y financieros en los reinos hispánicos: la Corona de Castilla y el Reino de Navarra (siglos XIV-XVII)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- GARNIER, Florent (2008), « Fiscalité et finance médiévales : un état de la recherche », *Revue du droit français et étranger*, 3, p. 443-452.
- GAUVARD, Claude (1991), « *De grace especial* ». *Crime, État et Société en France à la fin du Moyen Âge*, Paris, Publications de la Sorbonne.
- GUERIN, P. (1886), « Recueil des documents concernant le Poitou contenus dans les registres de la chancellerie de Paris » *Société des Archives Historiques du Poitou*, t. XVII.
- JASSEMIN, Henri (1933), *La Chambre des comptes de Paris au XV^e siècle*, Paris, Picard.
- KRUSE, H. (1995), « Les malversations commises par le receveur général Martin Cornille à la Cour de Philippe le Bon d'après l'enquête de 1449 », *Revue du Nord*, t. 77, n° 310, p. 311-312.
- LADERO QUESADA, Miguel Ángel (1993), *Fiscalidad y poder real en Castilla (1252-1369)*, Madrid.
- LALOU, Élisabeth (1996), « La Chambre des comptes de Paris : sa mise en place et son fonctionnement (fin XIII^e - XIV^e siècle) », dans Contamine, Philippe et

- Mattéoni, Olivier (dirs.), *La France des principautés. Les Chambres des comptes, XIV^e et XV^e siècles*, Paris, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, p. 3-15.
- LASSALMONIE, Jean-François (2015), « Taille », et « fouage » dans Menjot, Denis, Sánchez Martínez, Manuel et Verdés Pijuan, Pere (dirs.), *Glossaire critique de fiscalité médiévale* on line, <http://gcfm.imf.csic.es>
- LEMONDE, Anne (2002), *Le temps des libertés en Dauphiné. L'intégration d'une principauté à la Couronne de France (1349-1408)*, Grenoble, Presses universitaire de Grenoble, coll. La Pierre et l'écrit.
- MARANDET, Marie-Claude (2015), « Imposition » dans Menjot, Denis, Sánchez Martínez, Manuel et Verdés Pijuan, Pere (dirs.), *Glossaire critique de fiscalité médiévale* on line, <http://gcfm.imf.csic.es>
- MATTEONI, Olivier (2007), « Vérifier, corriger, juger. Les Chambres des comptes et le contrôle des officiers en France à la fin du Moyen Âge », *Revue historique*, t. CCCIX/1, n° 641, p. 31-69 (repris dans *Id., Institutions et pouvoirs en France à la fin du Moyen Âge, XIV^e-XV^e siècles*, Paris, Picard, Coll. Les médiévistes français, 10. 2010, p. 123-152).
- MENJOT, Denis (1987), *L'établissement du système fiscal étatique en Castille (1268-1432)* dans *Genèse médiévale de l'Etat moderne : Castille et Navarre (1250-1379)*, Valladolid, Ámbito, p. 149-172.
- (1994), « La classe dominante des villes de l'Occident méditerranéen au seuil de la modernité », *1490. En el umbral de la modernidad*, Alicante, p. 181-203.
- MOLLAT, Michel (1988), *Jacques Cœur ou l'esprit de l'entreprise*, Paris, Aubier.
- ORMROD, Mark (1995), « Les monarchies d'Europe occidentale à la fin du Moyen Âge » dans R.J. Bonney, (éd.), *Economic Systems and State Finance*, Oxford, p. 111-150.
- (1995), « Royal finance in thirteenth-century England » dans P.Coss et S.D. Lloyd (éds.), *Thirteenth-century England*, V, Woodbridge, p. 141-164.
- ORTEGO RICO, Pablo (2015), *Poder financiero y gestión tributaria en Castilla: los agentes fiscales en Toledo y su reino (1429-1504)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- RIGAUDIÈRE, Albert (1995), « L'essor de la fiscalité royale du règne de Philippe le Bel (1285-1314) à celui de Philippe VI (1328-1350) », dans *Europa en los umbrales de la crisis (1250- 1350)*, actas de la XXI Semana de Estudios Medievales, Estella, 1994, Pampelune, Gobierno de Navarra, p. 323-391.

SANTAMARIA, Jean-Baptiste (2009), « Un maître prévaricateur à la Chambre des comptes de Lille sous Philippe le Bon : Roland du Bois », *Revue du Nord*, t. 91, n° 380, p. 421-447.

SCORDIA, Lydwine (2005), « *Le roi doit vivre du sien* ». *La théorie de l'impôt en France (XIII^e-XV^e siècles)* Paris, Institut d'Études Augustiniennes.

TELLIER, Romain (2005), « *Per potentiam officii* ». *Les officiers devant la justice dans le royaume de France au XIV^e siècle*, Paris, Honoré Champion ; aussi *Id.* (2004), « Le contrôle des officiers en France à la fin du Moyen Âge : une priorité pour le pouvoir ? », dans Laurent Feller (dir.), *Contrôler les agents du pouvoir*, Limoges, PULIM, p. 191-209.

TIMBAL PIERRE-CLÉMENT (1977), *Les obligations contractuelles d'après la jurisprudence du Parlement (XII^e-XIV^e siècles)*, Paris, CNRS.

WEIDENFELD, Katia (2001), *Les origines médiévales du contentieux administratif XIV^e-XV^e*, Paris, De Boccard.

FRAUDE Y FISCO A COMIENZOS DE LOS TIEMPOS MODERNOS, UNA HISTORIA INTERMINABLE*

José Ignacio Fortea Pérez

Juan E. Gelabert González

Universidad de Cantabria

Red Arca Comunis

De las tres acepciones o significados que de la palabra fraude encabezan la correspondiente entrada del *Diccionario de la RAE*, ninguna de ellas, por extraño que pueda parecer, alude de forma directa al delito de carácter específicamente fiscal. De forma genérica lo hacen a la elusión de cualquier «disposición legal en perjuicio del Estado», y del mismo tenor es su definición como la «acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete». Quizá, en fin, la más cercana a lo que aquí se trae entre manos sea la que se refiere al fraude como el «delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de [los] contratos públicos, o de algunos privados, confabulándose con la representación de los intereses opuestos». Aire más familiar se respira en el *Diccionario de Autoridades* (1732) cuando éste habla de «Engaño, malicia, falsedad y dolo. Es tomado del Latino *Fraus*», aunque tal vez el culmen de las perversidades que esta última cita recoge se alcanza en los perfiles que al vocablo se atribuyen en otro *Diccionario* medio siglo posterior:

* Este ensayo ha sido posible gracias a la ayuda del Ministerio de Economía y Competitividad a través del Proyecto de Investigación «Ciudades, gentes e intercambios en la Monarquía Hispánica: política económica, cambio institucional y desarrollo de los mercados en la Edad Moderna», HAR2012-39034-C03-02.

Fraude: Deidad alegórica que los antiguos representaban con fisonomía agradable, el cuerpo manchado de varios colores, y una cola que termina como la del escorpión. Con estos símbolos querían denotar el disimulo, las astacias, y el veneno de la impostura. El fraude también estaba explicado por una figura humana, que su cuerpo termina en serpiente. El cocite, según la fábula, era el elemento donde este monstruo vivía, sólo la cabeza tenía fuera del agua, con todo lo demás sumergido, para denotar que los falsarios dan bellas apariencias, y que su principal cuidado es esconder el mal que preparan. Los artistas modernos dan siempre una máscara al fraude, y alguna vez un zorro¹.

Por si esto fuera poco añade el autor que «el Ariosto lo describe como un personaje, cuya fisonomía es agradable, un mirar modesto, el continente grave, el sonido de la voz dulce y agradable; pero que esconde bajo de una ropa ancha y larga un puñal envenenado». Hubo un tiempo en que fraude perteneció al género femenino, como testimonian citas de Bartolomé Leonardo de Argensola (*Conquista de las Islas Malucas*, 1609), fray Juan Márquez (*El Gobernador Cristiano*, 1612) o Diego Saavedra Fajardo (*Idea de un Príncipe Político Cristiano*, 1640). Entonces el fraude se vistió con piel de zorro, pero también con la de zorra o raposa, cuyas «artes» —escribe el último de los autores citados— se reputan por «viles y fraudulentas».

Cabe poca duda, pues, de que el vocablo es homologable con engaño, trampa y otros sustantivos del género, acompañados en todo caso por la mala fe o la mentira: «La fraude, y simulación es contra la verdad que duele el hombre a su próximo de qualquier condición que sea»². Ninguna circunstancia absuelve al fraudulento, cuyo delito parece residir en el territorio de la caridad o de la amistad: «El fraude es un engaño hecho al próximo con perjuicio»³. Otros testimonios desgranan por lo menudo las «astacias» mediante las cuales el fraude, fiscal ya, tomaba cuerpo. En los *Avisos de Barrionuevo* (1655, ed. 1892, 96) se relata alguna de estas prácticas: «Dícese echar sobre el vino un tanto por arroba en la parte donde se vende por primera vez, como lo han hecho sobre el aceite, que, aunque sea una cosa muy moderada, se sacará más útil que con los fraudes de las puertas»⁴.

En resumidas cuentas, nos las habemos con unas prácticas, con unos usos que en el cotidiano desenvolvimiento del fenómeno tributario, desde su pro-

¹ Martínez, 1788, 193-194.

² Márquez, 1612, f. 73.

³ Torres y Villarroel, 1794, IV, p. 179.

⁴ Barrionuevo, 1892, 96.

pia génesis como hecho político hasta el estadio más elemental de la colecta, se presenta trufado de una serie de «engaños» (el vocablo que en el lenguaje de la época se antoja más próximo a fraude) de cuya existencia parece difícil que algún sistema fiscal pueda verse libre. Ello pudo haber sido así en el seno de unas coordenadas de orden jurídico-político y administrativo bien distintas de las que hoy rodean el panorama tributario, sin que ello signifique que, desaparecidas aquéllas, el fraude haya corrido la misma suerte. Distintas coordenadas, ciertamente, que en cualquier caso ponen al descubierto la pertinaz resistencia o resiliencia del fraude fiscal incluso una vez vuelto *upside down* el marco jurídico, político y social propio del Antiguo Régimen.

La primera de tales coordenadas pudiera ser la obligación misma de pagar impuestos, materia que tanto el derecho como la teología moral habían discutido desde antiguo, y, en caso afirmativo, si hacerlo constituía una obligación en conciencia cuyo incumplimiento hacía incurrir en pecado al infractor y le obligaba a la restitución de lo debido⁵. No se trataba, desde luego, de un problema de menor cuantía. Era la definición de la naturaleza de la ley civil y la de su poder de coerción lo que se sometía a discusión. Aplicado el caso al campo de las leyes fiscales está claro que de la respuesta que se le diera a este interrogante dependería lo que se entendiera por fraude y lo que pudiera hacerse para atajarlo. Un episodio sucedido en Valladolid en 1577 puede ayudarnos a comprender más concretamente el alcance del debate. Los arrendadores de la renta del vino, la más cuantiosa de la villa, se quejaban por el mes de enero de ese año de los múltiples fraudes que los tratantes cometían con las alcabalas a cuyo pago estaban obligados y les acusaban de justificar su conducta con el argumento de que defraudar al fisco regio no suponía cometer pecado alguno⁶. Por entonces Valladolid, como las demás poblaciones de Castilla, había de afrontar el *crecimiento* de las alcabalas que Felipe II había impuesto dos años antes. La subida del valor de los encabezamientos había sido tan fuerte que era esperable una reacción semejante por parte de los contribuyentes. El argumento manejado para justificarla podría parecer, sin embargo, sorprendente, pero, en realidad, no carecía de fundamento a los ojos de los moralistas.

⁵ Para una visión de conjunto de esta problemática, *vide* Lavenia, 2004. *Vide* también el artículo del mismo autor incluido en este volumen.

⁶ Archivo General de Simancas (AGS), Patronato Real, leg. 77, ff. 225 y 219, 8 y 2 de enero de 1577 respectivamente.

En efecto, la conciencia, decían algunos de entre ellos, pertenece al fuero de Dios. Ahora bien, el hombre no puede obligar en el fuero de Dios, luego tampoco lo puede hacer en el de la conciencia, de la misma manera que un inferior no puede obligar en el fuero del superior. Es más, el hombre está investido de un poder temporal, por lo que no puede deducir de él un vínculo espiritual, cual sería la obligación en conciencia. Por otro lado, las leyes civiles ordenan la convivencia política, pero para ser eficaces basta con que obliguen en el fuero *externo*, que es el del derecho⁷. Los jueces no pueden obligar donde no pueden juzgar y ninguno tiene poder para hacerlo sobre la conciencia de otro, ya que no está a su alcance someterla a juicio. Tampoco es posible que un juez force al cumplimiento de una pena que no pueda infligir. Obligar en el fuero *interior*, que es el de la conciencia, implica hacerlo bajo pena de infierno o de purgatorio, y esto no lo puede hacer el legislador humano. Inversamente tampoco nadie tiene poder para obligar en un fuero en el que no pueda absolver. El legislador humano no está capacitado para perdonar una culpa u obligar bajo pena de culpa ante Dios, luego no puede compelir en conciencia. Pecar es hacer algo contra la ley de Dios, por tanto, no es pecado obrar contra la ley humana, que, por ello mismo, tampoco puede obligar en conciencia. Por último, para lograr la salvación eterna basta con cumplir con la ley de Dios. No es necesario hacerlo también con las leyes humanas, luego éstas no pueden obligar en conciencia⁸.

Los argumentos esgrimidos no eran triviales, pero a ellos podían oponérseles otros no menos contundentes. Para Domingo de Soto (1556, 132), por ejemplo, la ley humana, ya fuera civil o canónica, siendo justa, obliga en conciencia. La razón no era otra que la de que toda ley humana se deriva de la divina por medio de la natural. Es, por tanto, de la ley de Dios de donde la humana obtiene la fuerza para obligar en conciencia ante el mismo Dios. Suárez (1612, 71), por su parte, afirmaba que el legislador obraba como ministro de Dios y en virtud del poder que éste le había conferido. Oponerse al rey o a los ministros que lo representaban implicaba, por tanto, hacer una cierta ofensa a Dios. Era obvio que con ello se planteaba un problema de conciencia, luego la ley obliga en conciencia. Considerar, por otro lado, que el poder civil no venía directamente de Dios sino a través de la comunidad y que ésta bien pudo retener en sí parte de ese poder tampoco era una objeción válida. En este supuesto, era la comunidad la que conservaba toda la

⁷ Sosa Mayor, 2018, 39-75

⁸ Suárez, 1612, 64-68.

soberanía, por lo que el gobernante no tendría más que poderes limitados para ejercer sus funciones, pero si la cesión en él de esa soberanía había sido completa, el gobernante también había recibido con ella el poder de obligar en conciencia

Más fuerte aún era el argumento de que obedecer las leyes civiles siempre y cuando fueran *justas*, era una exigencia no sólo del derecho natural, sino también del divino. Eran justas aquellas leyes que hubiesen sido impuestas por soberanos legítimos. Quien nos las cumpliera estaría, por tanto, ofendiendo a Dios y, por ello mismo, incurría en la *culpa* y en la *pena* que se derivaban de la infracción cometida. Por otro lado, el poder del soberano es necesario para garantizar el bienestar de la comunidad. Un poder sin capacidad para obligar en conciencia no sería suficiente para mantener la paz y la justicia en el seno de la comunidad. Es preciso, por tanto, que de las leyes civiles se derive una obligación en conciencia. Pero, es más, Suárez señalaba incluso que la ley humana tenía capacidad para aplicar la voluntad de Dios, por lo que aquélla podía también obligar en el fuero de la conciencia. Siendo esto así, era posible rechazar la objeción de que el hombre no podía obligar en el fuero de Dios ya que, actuando como ministro de Dios, obligaba en el mismo fuero de Dios. Por idéntica razón, tampoco podía sostenerse la idea de que el inferior no pudiera obligar en el fuero del superior, si aquél obraba en virtud de facultades conferidas por el mismo superior. Por otro lado, objetar que el legislador no puede condonar a una pena que no puede aplicar, como sería la de infierno o purgatorio, tampoco era un argumento válido. El hombre se hace reo de una pena directamente cuando incumple el contenido expreso de una ley —*quia lex illa ut est a proximo legislatore directe imponit talem poenam*—, pero también esa misma pena puede deducirse de otra causa —*inferri potest reatus poenae solum consecutione quadam*—. En este caso, la pena se deriva del hecho de que Dios ha querido que se cumplan las leyes humanas, incluso bajo *pena* en la otra vida, por lo que infligirlas produce verdadera *culpa* en el infractor y ofende al mismo Dios⁹.

La aplicación de estos principios a las leyes fiscales planteaba algunos problemas específicos. Los impuestos, tal y como ya se ha señalado, debían ser *justos* para ser exigibles. Qué pudiera entenderse por impuestos justos también había sido siempre objeto de discusión. No obstante, la teología moral había llegado con el paso del tiempo a conclusiones bastante firmes a este respecto. Juan de Medina, por ejemplo, seguía punto por punto la opinión

⁹ Suárez, 1612. Véase también De Soto 1556, 50-55.

común cuando afirmaba en la *Quaestio XIII —De gabellis non defraudandis—* de su *Codex de restitutione et contractibus* publicado póstumamente en 1546¹⁰, que los impuestos, para ser justos, debían cumplir los requisitos de *autoridad, causa y forma*. Quería decir con ello, en primer lugar, que sólo el Emperador, el Papa, los concilios, los reyes, o una «*antiquissima consuetudo*», estaban capacitados para imponerlos o para justificarlos. Los tributos, además, debían obedecer a una causa que motivara su establecimiento y ésta no podía ser otra que la *necesidad* o la *pública utilidad*. En modo alguno podían exigirse para beneficio privado de los soberanos, por cuanto, según señalaba también la doctrina más comúnmente admitida, «*non populus propter regem, sed rex propter populum est institutus*». Un tercer requisito cerraba la línea de argumentación. Los impuestos habían de cobrarse «*secundum geometricam proportionem*», es decir, no debían cobrarse en mayor cantidad de la necesaria, ni exigirse por encima de la capacidad de pago de los contribuyentes. Más debatido era el problema de si, además, era exigible el consentimiento de los súbditos y, por lo general, no se consideraba que esta fuera una exigencia del derecho natural, pero, simultáneamente, se reconocía que así se hacía en España (*sic*) por imperativo legal, aunque lo fuera por la benignidad de los reyes. Sea como fuere, la conclusión parecía clara. Los súbditos tenían la obligación de pagar toda contribución justa, cualquiera que ésta fuese —*collecta, tallia, guidagia, syndagia, pedagia, telonia, asisia* y, por supuesto, lo que, *vulgariter*, se llamaba alcabala—, con independencia de que se tratara de gravámenes antiguos, «*de quarum initia nulla est memoria*», o de los nuevamente creados¹¹

Asentados estos principios quedaba por demostrar que pagar impuestos *justos* fuera una obligación en *conciencia*. Antonio de Castro (1665, 17)¹² apuntaba a esta cuestión cuando se refería en su *Discurso jurídico* a aquellos en cuya opinión «cuando la ley en que se manda pagar algún tributo pasa a imponer pena al que no la paga, no obliga en conciencia y que se puede defraudar la paga por el riesgo en que se puso de incurrir la pena impuesta». La resolución de este problema remitía a la naturaleza de las leyes fiscales. Hablando en líneas generales, los moralistas distingüían dos tipos de leyes: las *preceptivas*, también llamadas *mixtas*, y las que eran puramente *penales*. El ya citado Juan de Medina (1588, 98) analizaba en su *Codex* unas y otras afirmando que en cualquiera de ellas podían diferenciarse dos elementos: por

¹⁰ Cito por la edición de Ingolstadt de 1588.

¹¹ Medina 1588, 98.

¹² La versión manuscrita de este Discurso data de 1651; la impresa de 1665.

un lado, estaba la parte resolutiva —*de quo principaliter lata est lex*—; de otro, la forma en que se imponía la pena al que incumplía el precepto —la *poena solutio*—. Pues bien, las leyes preceptivas ordenaban, mandaban o instituían un determinado comportamiento o acción, condenando a los infractores a la pena contenida en la propia ley. Ésta establecía así una norma general extensible a todos —*ita potest de aliis exemplificari*—. Los que no cumplían el precepto incurrián, por tanto, en *culpa* —*de quo primo lex ipsa lata est*— y a esta se añadía la *pena* contemplada en la norma violada. Tales leyes obligaban, entonces, no ya sólo en el fuero *externo*, el de la misma ley, sino en el *interno*, es decir, en el de la conciencia. Las leyes puramente penales, por el contrario, no contenían una prescripción general sino tan sólo la imposición de una pena a comportamientos determinados —*ubi non ponitur verbum aliquod preceptivum, sed sola poena solvenda*—. Tales leyes no obligaban a culpa, sino sólo a pena y, por lo tanto, no eran exigibles en conciencia.

Ahora bien, el mismo Juan de Medina (1588, 98), o Diego de Covarrubias (1569, 93-104) antes que él, entre otros muchos, estimaban que las leyes fiscales eran precisamente *preceptivas* y, en tanto que tales, obligaban en conciencia bajo pena de restitución. Había incluso tratadistas que negaban la mayor. Tal era el caso de Domingo de Soto (1556, 56). Decir que la ley que obliga a *pena* no obliga a *culpa* era, en su opinión, un argumento vulgar. La pena, decía, es en sí misma indicio de culpa. Por ello, a pesar de todos los matices que se pudieran introducir en la argumentación, no tenía mucho sentido distinguir entre leyes prescriptivas y puramente penales. Sea como fuere, negar que el súbdito estuviera obligado en conciencia a pagar impuestos justos, es decir, a cumplir las leyes fiscales, era contravenir la filosofía moral y la propia doctrina cristiana, ya que una y otra instaban a obedecer a los superiores. ¿No había dicho San Pablo que había que dar a cada uno lo que se le debía, *cui tributum, tributum, cui vectigal, vectigal, cui honorem, honorem?* El propio Cristo había afirmado que era preciso dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios. Por otro lado, si la obligación de pagar impuestos justos no era establecida sin ambages o se la sometía a algún tipo de casuística, serían injustos los jueces que compelieran al pago de esos impuestos y también los reyes que los exigieran (Juan de Medina, 1588, 99). Por otro lado, como señalaba Antonio de Castro (1650, 17vº) siguiendo en este punto a Diego de Covarrubias (1569, 99-104) admitir que no había obligación en conciencia de pagar impuestos justos traería la indeseable consecuencia de que «la pena que los legisladores pusieron para mayor fuerza de su observancia vendría a obrar efecto contrario». La conclusión era, por tanto, obvia. «*Qui iustas gabellas aut pedagia defraudat peccat*

et restituere tenetur»¹³. En suma, aunque las leyes fiscales impusieran una *pena* al que las contraviniere, esto no evitaba que el infractor hubiera incurrido previamente en *culpa*, por lo que cumplir esas leyes era una obligación en conciencia y quien no pagara los derechos a los que estaba obligado pecaría y estaría obligado a restitución.

Los debates no acababan, sin embargo, aquí. Podía discutirse si desaparecida la causa de la imposición era lícito seguir exigiéndola o si estaba justificado defraudarla en el caso en el que el soberano quisiera perpetuar su cobro. También era objeto de debate determinar bajo qué supuestos el pecado en el que incurrián los defraudadores era venial o mortal o si el cumplimiento de la pena había de preceder o no a la publicación de la sentencia por parte del juez. Las opiniones de los tratadistas divergían en este punto, pero el mero hecho de que discutiera sobre tales cuestiones abría la puerta a que, como había ocurrido con los tratantes de vino de Valladolid, se pudiera justificar la negativa a pagar impuestos. Ahora bien, la misma existencia del *privilegio* como elemento clave en la estructura de la sociedad estamental también podía tener su eco en tales prácticas y, efectivamente, el problema del fraude alcanzó cotas llamativas en el caso del clero, precisamente, por el uso indebido que los eclesiásticos hicieron de las exenciones fiscales y de los privilegios jurisdiccionales de los que gozaban para eludir sus obligaciones cara al fisco regio. La mera existencia de una organización de la sociedad constituida por corporaciones, individuos o estamentos investidos con diversos niveles de obligación a la hora de contribuir propiciaba un debate que tanto en España como en Francia alcanzó cotas cuanto menos dignas de estudio tanto en lo puramente doctrinal como en sus derivaciones de carácter político.

En lo doctrinal, el ya citado Juan de Medina (1588, 105 y ss.) en la *Quaestio XV—De immunitate clericorum a solutione gabellarum*—de su *Codex*, planteaba el problema en los términos usuales. ¿Estaban los clérigos obligados al pago de contribuciones impuestas por el poder secular al igual que los laicos? La respuesta era rotundamente negativa: *Responsio est certa quod non*, decía. Los clérigos, *etiamsi solam tonsuram primam acceperint*, así como los religiosos y religiosas, estaban *a potestate et servitute laica exemptae* en sus personas y en sus bienes, por lo que los laicos no podían exigirles ni cobrarles censos ni otros tributos algunos. La exención se fundamentaba en los tantas veces citados capítulos

¹³ Medina, 1588, 99.

Non Minus, Adversus de immunitate ecclesiarum¹⁴, Quamquam de censibus¹⁵, en la bula *In Coena Domine* y otros muchos textos canónicos o disposiciones pontificias, en los que se consagraba ese principio y se especificaban las penas en las que incurrián los que lo quebrantaran. Acto seguido, el mismo Juan de Medina pasaba a enumerar en la forma acostumbrada las posibles excepciones a la norma. Los clérigos podían ayudar a los laicos para sufragar necesidades comunes a unos y otros, siempre que estos últimos no pudieran hacerlo por sí mismos y mediando previa consulta a los obispos —*si laicorum facultates non sufficiunt & episcopus consulatur*— La doctrina comúnmente admitida añadía a todas estas exigencias otras más. Se consideraba también necesario que la contribución de los eclesiásticos fuera entendida como un donativo voluntario, y no como algo a cuyo pago aquellos estuvieran obligados, o que la cobranza y administración de las cantidades que los clérigos hubieran de satisfacer quedara en manos de sus propios oficiales. De esta forma, la exención fiscal quedaba redoblada y fortalecida con un privilegio jurisdiccional. Bajo estos supuestos, la necesidad justificaba incluso que los obispos pudieran compeler al pago a los clérigos que no quisieran hacerlo. Por su parte, los eclesiásticos negociantes estaban sometidos al desembolso de la alcabala por cuanto en este punto concreto siempre habían sido equiparados a los laicos¹⁶

Los clérigos, por tanto, estaban exentos del pago de todo gravamen impuesto por los laicos, pero, cumpliéndose las circunstancias señaladas, quedaban obligados a contribuir y «*si huiusmodi tributa defraudent, tenetur restituere, sicut laici*»¹⁷ El ya citado *Discurso Jurídico* argumentaba en el mismo sentido en términos particularmente contundentes. Esta vez, el debate se centraba en los servicios de millones, donde los fraudes que cometían los eclesiásticos eran notorios. Para justificar su actitud los clérigos solían dudar de que concurriera el requisito de la *necesidad* a la que el rey apelaba para hacerles contribuir, se excusaban de hacerlo mientras el papa no diera su previo consentimiento o sólo se mostraban dispuestos a pagar por el tiempo que se especificara en la correspondiente bula, que no siempre coincidía con el negociado entre

¹⁴ *Corpus Iuri Canonici*. Vide Lib. III, tit. 49, cap. 7, págs. 654-656.

¹⁵ «....Cum igitur Ecclesiae ecclesiasticaeque personae, ac res ipsarum non solum iure humano, quinimo & divino, a saecularium personarum exactionibus sint immunes». *Liber Sextus Decretalium D. Bonifacii Papae VIII*. Romae, In Aedibus Populi Romani, MDLXXXII. Tit. XX. Lib. VI, Cap.IV, pág. 576. Vid. también en relación con este punto Le Bras (1920, 1922) y Cleary (1936).

¹⁶ Andrés de Riaño, (1650, 134vº) dice del eclesiástico negociador que «demás de la obligación de contribuir, si requerido tres veces no desiste de la negociación, pierde el clericato».

¹⁷ Medina, 1588, 105.

el rey y el reino en cada servicio. Antonio de Castro, se extendía también en las formas que podía revestir el fraude para concluir, amparándose en una muy erudita argumentación jurídica y doctrinal, que la obligación que los eclesiásticos tenían de pagar los millones procedía no sólo del fuero *exterior*, sino también del *interior*, por lo que, afirmaba, «pecan mortalmente los que los defraudan y dexan de pagar y están obligados a restitución»¹⁸.

Nuevamente la concreción de esas normas daba amplio margen al debate. ¿Era la exención de los clérigos de derecho divino o humano? ¿Debía correr la cobranza de lo que estos pagaran por mano de los jueces eclesiásticos o por la de los seglares? Obvio es decir que la respuesta a estos interrogantes había de tener un fuerte efecto en la actitud de unos contribuyentes siempre renuentes a aceptar cualquier imposición y que podían encontrar en sus exenciones fiscales o en sus privilegios jurisdiccionales fácil acomodo a la comisión de todo tipo de fraudes. Es cierto que los soberanos podían apelar en su ayuda a los precedentes. Antonio de Castro (1650, fol. 43vº.) por ejemplo, decía que, en España, y desde tiempo inmemorial, los tributos que debían los eclesiásticos siempre habían sido cobrados por los jueces seglares¹⁹. Incluso se podía traer a colación a este respecto, decía, cédulas reales de Carlos V y de Felipe II que les daban jurisdicción para hacerlo. Tendremos ocasión de comprobarlo. Después de todo, estos no actuaban contra la *persona* de los clérigos, sino contra sus *bienes*, sobre todo, tratándose de la administración de un caudal —el de los servicios—, que no era propio, sino del rey. La justicia real podía incluso considerar que los jueces eclesiásticos, en el caso de que impidieran o entorpecieran por acción u omisión la labor de los administradores regios, estaban cometiendo *fuerza*, por lo que podían elevar al Consejo el conocimiento de los pleitos que se promovieran. Sea como fuere, el fraude

¹⁸ Castro, 1650, 17.

¹⁹ Esta argumentación se conciliaba mal con las prescripciones del derecho canónico y, desde luego, los conflictos entre las dos jurisdicciones fueron constantes a lo largo del siglo XVII a la hora de que los clérigos pagaran décimas y millones. La cédula de Carlos V a la que se refiere Antonio de Castro es la relativa a las ordenanzas de las Chancillerías de Valladolid (tit. 1, lib. 1, fol. 7, vers. Que los Pleytos...) de 23 de agosto de 1527, en la que se decía: «Y porque estas cosas tocan a nuestra preeminencia real, de que siempre los reyes nuestros predecesores, de gloriosa memoria y nos, nuestros oficiales y justicias acostumbraron a conocer, aunque sea contra clérigos y frayles y religiosos y órdenes, sin que otro se aya de entrometer, ni entrometa en ello, ni se le aya de dar ni de parte alguna dello». La misma cédula se dio para las ordenanzas de la Chancillería de Granada (lib. 1, tit. 7, fol. 46). Otra del mismo tenor fue hecha pública por Felipe II el 30 de marzo de 1569.

cometido por los eclesiásticos podía circular por vías mucho más descarnadas y directas.

Andrés de Riaño (1650, 139vº-148), consejero de Hacienda y miembro de la Comisión de Millones, se extendía ampliamente sobre estos extremos en un largo *Memorial* que dirigió al rey en 1650. Pues bien, el primero de los fraudes que denunciaba en su escrito era el causado por las donaciones fingidas que hacían en los clérigos, aun de menores órdenes, sus padres, hermanos, deudos y amigos para que quedaran sus haciendas por esta vía libres de cualquier contribución. El fraude era, en realidad, doble. Por un lado, los donantes se libraban de pagar por lo que consumían de sus propias cosechas atribuyéndose a ellos mismos las exenciones del clero y, por otro, al vender sus frutos al por menor, se quedaban con el importe de las sisas que pagaban a la real hacienda los compradores. Antonio de Castro (1651, 145vº) denunciaba las mismas prácticas cuando acusaba a los clérigos de retener lo que recibían «*nomine regis*», esto es, las sisas que habían de pagar los que les cobraban los productos que gravaban los servicios de millones.

Por condición de estos servicios los eclesiásticos estaban también obligados a confeccionar registros y aforos de sus cosechas. No obstante, muchas veces se negaban a hacerlo, lo que suponía una nueva manera de defraudar al fisco. Sin registros no se podía distinguir la parte de sus frutos que dedicaban al propio consumo, que estaba exenta, y la que vendían a terceros, sujeta, en cambio, al pago de sisas. Siendo esto así, era imposible reclamarles lo que debían por ese concepto para entregárselo al rey. Pero, es más, podía darse incluso el caso, y esta era una tercera forma de defraudar al fisco, de que, aunque los clérigos hubieran aceptado hacer los registros, se negasen después a ajustar las cuentas entre lo consumido, que estaba exento, y lo vendido, sujeto al pago de la correspondiente sisa, lo que venía a producir el mismo efecto. De una u otra forma, el fraude era manifiesto. Lo malo es que también podía producirse en otros supuestos. De hecho, los ministros reales consideraban que deberían requerirse registros cada vez que los eclesiásticos apelaran a su inmunidad para librarse de pagar tributos sobre cualquier mercancía que pretendieran vender, bajo pena de que, obrando de otra forma, aquélla les sería decomisada.

Los eclesiásticos, por otro lado, trataban de justificar los fraudes que cometían contra la real hacienda argumentando que, al retener lo que debían pagar, compensaban los daños que sufrían por otros conceptos. Eran estos los derivados de tener que vender sus frutos a menos precio por el tributo que pesaba sobre ellos o los que sufrían al verse obligados a pagar sisa en otros

géneros. Alegaban también que el rey se valía de las *medias annatas* y de las terceras y cuartas partes de los juros de los que eran titulares. También en este caso los argumentos de los eclesiásticas carecían de fundamento alguno, por lo que, en la opinión del memorialista, sólo servían para encubrir el fraude. Obviamente, cuando se trataba de establecer una contribución para la común defensa, como ocurría con los millones, decía Andrés de Riaño (1651, 145vº) no se podía entrar en disquisiciones sobre si los eclesiásticos iban a resultar perjudicados o no por ello. Por lo mismo, en modo alguno podían considerarse «acreedores» de la real hacienda en la cuantía que hubieran tenido que desembolsar al fisco. Por otro lado, los clérigos no pagaban por todos sus frutos, sino sólo por la parte de ellos que vendían. Si el rey cobraba algo más de lo que consentían los breves pontificios, les hacía satisfacción del exceso. Por lo demás, a los clérigos no se les pedía que pagasen nada, sino que entregasen lo que habían retenido indebidamente. No podían, por tanto, ser compensados por lo que estaban obligados a restituir. Pero, es más, era norma del derecho que la compensación había de hacerse «con deuda que se deba al acreedor que pide la paga». No obstante, resultaba evidente que todo lo que producían las sisas estaba consignado en personas concretas, que serían las perjudicadas en caso de compensación. El crédito ya cedido no era ya propiedad del deudor. El rey había procedido a la venta de juros situados sobre las sisas impuestas sobre los millones. Por tanto, lo que estas rentas montaban ya no era caudal del rey, sino de los juristas, cuyos derechos primaban sobre los de los eclesiásticos por la compensación que pedían, en el caso en el que ésta pudiera ser admitida. Es más, la ley establecía que cuando el débito procedía de tributo no se podía admitir compensación y los propios eclesiásticos admitían que lo que recibían al vender sus frutos era en forma de depósito y era notorio que en los depósitos no había compensación.

Los clérigos, en definitiva, apelaban a un «supuesto fantástico» cuando fingían ser acreedores del rey por tantas vías. Con tales pretextos no sólo defraudaban a la real hacienda, sino que también se engañaban a sí mismos y a sus conciencias. Andrés de Riaño (1651, 147 vº) arremetía incluso contra el mismo breve pontificio que autorizaba cobrar millones de los eclesiásticos y manejaba para ello razones contundentes. En efecto, el papa permitía a los eclesiásticos que no pagasen sisa en los frutos que vendían, pero semejante merced traía como inevitable consecuencia que fueran los clérigos pobres, los que no tenían cosecha propia ni frutos de sus beneficios, los que verdaderamente pagaban la sisa por todo lo que compraban sujeto a esa contribución. Las carnes y el vino que adquirían en tabernas y carnicerías se las daban a mayor precio o con descuento en las medidas, por ser estos los medios habi-

tualmente usados para pagar las sisas que pesaban sobre tales productos. Los eclesiásticos ricos, sin embargo, que disponían de cosechas propias, no tenían que pagar nada de lo que dedicaban a su propio consumo y, no contentos con ello, percibían, además, los derechos y sisas pagados por otros y los retenían en su poder sin transferirlo a las arcas reales.

El breve de su Santidad —decía Andrés de Riaño al rey— sólo sirve para la contribución de los eclesiásticos pobres y que V. Magestad ni le tiene ni usa dél para con los eclesiásticos ricos, porque si a estos que tienen cosecha les hace el pontífice libres de sisa en lo que ellos y sus familias consumen para pagar a V. Magestad lo que los vasallos dexan en depósito [...] en sus tabernas, no es necesario licencia del pontífice ni hay quien pueda decir que en pedirles restituyan lo que los seglares contribuyeron y les dexaron en depósito para el príncipe, se ofenda la inmunidad eclesiástica, pues [...] ellos ya están libres y no contentos con esta gracia que Su Santidad les ha hecho y V. Magestad por su benignidad y suma reverencia a las resoluciones pontificias ha permitido, quieren quedarse con los tributos reales que otros han pagado.

Se deducía de lo dicho que el «débito» de los eclesiásticos con respecto al rey era manifiesto y que no satisfacerlo era «pecado gravísimo» y «delito feo», por lo que estaban obligados a restitución por imperativo no ya sólo del fuero exterior, sino también del interior. Ahora bien, ¿a quién correspondía perseguir esas conductas y castigar los fraudes? La respuesta también era diáfana en este punto. Diversas disposiciones reales habían dejado claro que el juez competente y legítimo para el cobro y restitución de lo que los clérigos no pagaban debía ser el seglar. Así se había establecido en el caso de las alcabalas²⁰ y también así había comenzado haciéndose con los millones²¹. Felipe II, en las ordenanzas de El Pardo de 1593, en las que regulaba la Contaduría

²⁰ Enrique IV había establecido que el clérigo que no pagara alcabalas «así, por el mismo caso, sea tal como aquél que deniega a su rey y señor natural su tributo y señorío y que sea habido por extraño de nuestros reinos y salga dellos y no entre en ellos sin nuestro mandado y, demás, que sean entrados y tomados todos sus bienes temporales y dellos sea hecho pago al nuestro arrendador». (Riaño, 1651, f. 149vº).

²¹ Gutiérrez, 1612, *Quaestio* 92, 353-354, núm. 65-66, señala a este respecto que en un principio «no se cobró del Estado Ecclesiástico este donativo de los millones hasta que se ganó breve especial del Papa Clemente VIII, de buena memoria para ello, en que se dio licencia á la justicia seglar de los pueblos para que pudiesen echar sisa en la carne y vino de los clérigos para estos millones y que fuesen obligados a contribuir en ellos y se cobrase por ministros seculares como de los legos: de lo qual se agració el Estado Ecclesiástico ante su Magestad, y solamente se reformó en que no la cobrasen los ministros seglares de los clérigos, sino los Ecclesiásticos, compeliéndoles á ello los Obispos por censuras y que de la carne y vino y

Mayor de Hacienda, había ordenado con carácter general que ese tribunal actuara contra los jueces eclesiásticos que trataban de «embarazar la cobranza de las rentas reales» y en 1598 volvió a disponer que si los eclesiásticos debían alcabalas podían ser compelidos a pagarlas por las justicias seglares, «cobrándolas de sus bienes y reservando sus personas»²². Sólo si los bienes sobre los que se cobraba el impuesto tenían la consideración de eclesiásticos o patrimoniales podían aquellos reclamar sus exenciones. Felipe II dispuso también ese mismo año que cuando hubiera sospecha por cesiones fingidas, o de otra forma, «que los clérigos hayan hecho fraude alguno para impedir la paga de la alcabala en los casos que perteneciere a Su Magestad», fueran los jueces seglares los que averiguaran la verdad sin consentir que «jueces eclesiásticos de cualquier calidad que sean conozcan, traten ni pongan en cosa alguna de lo susodicho impedimento ni estorbo alguno»²³.

La normativa establecida con respecto a los millones era de similar alcance. Una cédula de 1638 insistía en que fueran los jueces reales los que conocieran los fraudes cometidos por los eclesiásticos en las donaciones fingidas. Por otro lado, diversas disposiciones reales ponían buen cuidado en fundar correctamente en derecho la intervención del juez secular en la administración de los servicios y en los fraudes cometidos por los eclesiásticos. Era preciso para ello valorar el modo en que aquellos habían adquirido la deuda contraída con el rey. Si no habían registrado sus cosechas como estaban obligados, «todos los bienes y frutos que se hallaren sin esta calidad» podían ser decomisados y si, por el contrario, habían hecho los aforos y habían vendido por menor algo de sus cosechas fuera de lo que consumían, se constituían en depositarios de las sisas que los demás pagaron no para el clero, sino para el rey. Que el juez seglar fuera el competente para dirimir estos casos se justificaba con diferentes razones. En primer lugar, porque «el depósito ficto o verdadero judicial» que se constituyó al hacer el registro y el recibo del dinero tocaba al juez seglar. En segundo lugar, porque los frutos decomisados no eran propiedad de los eclesiásticos, sino del rey y, finalmente, porque cualquier pleito entre los

otros ensanches en que se echó también la dicha sisa, no la pagasen los clérigos y personas religiosas de lo que ellos y sus familias consumiesen».

²² Riaño, 1651, f. 150.

²³ Riaño, 1651, 139 y ss. Gutiérrez, 1612, Quaestio 94, 371, num. 8, era de la misma opinión. «Similiter, quando el clérigo es persona supuesta de lego y mediante esto se defraudan los derechos Reales, como es en los pechos, haciendo los legos pecheros donaciones fingidas de sus bienes en personas exemptas, el Rey y sus tribunales conocen de esto, y no los jueces Ecclesiásticos».

fiscales reales y los eclesiásticos sobre imposiciones o derechos que tocaban a la Corona Real, los jueces competentes eran los tribunales superiores del soberano temporal. No en balde se admitía entre los teólogos que, en caso de que el príncipe promulgara una ley que el pontífice considerara contraria a las inmunidades eclesiásticas, correspondía al soberano y a sus ministros, y no al pontífice ni a los obispos, decidir si esa ley debía ser derogada o no²⁴. Era también evidente, por otro lado, que respecto al clérigo negociador que vendía carnes y vino públicamente, era competente el juez seglar para cobrar de sus bienes temporales el tributo del príncipe, tal y como establecían, reales autos acordados y disposiciones pontificias, así como una práctica continuada a lo largo del tiempo.

Los propios pontífices habían permitido en un primer momento que fueran jueces laicos los que controlaran la contribución de los clérigos en los servicios de millones. Así lo hicieron, por ejemplo, Gregorio XIV y Clemente VIII en 1601 y 1603, respectivamente. Cierto era, sin embargo, que desde 1603 se había limitado esa jurisdicción, confiándosela a los eclesiásticos, y que así se había continuado haciendo hasta 1650. No obstante, señalaba Andrés de Riaño (1651, 155-155vº) apoyándose en numerosos ejemplos antiguos y modernos, no había ley tan estable que «la razón o el gobierno político» no forzara a cambiar conforme a la mudanza de los tiempos o a la «variedad de nuestros naturales». Era evidente, en cualquier caso, que de los 6 millones al año que debía rendir el servicio de 24 millones no llegaban a las arcas reales más de 3 y que la causa principal de ese tremendo desfase entre lo debido y lo realmente percibido era el fraude cometido por el clero. La mayor parte de los religiosos y de los eclesiásticos de mayores o de menores órdenes mantenían tabernas y carnicerías públicas, «con gran descrédito del hábito clerical y de la religión que profesan». No sólo eran públicos negociadores de esos frutos, sino que también se resistían a la justicia, no hacían los registros y aforos de los frutos que cosechaban o compraban, se negaban a hacer cuentas al fin de cada año y a pagar lo que habían recibido en depósito de los consumidores y recurrián incluso al uso de armas de fuego para entorpecer la acción

²⁴ «*Sed dubium est si Papa diceret aliquam legem civilem tollendam atanquam preiuditicialem & principis negaret cui standum esset. Responditur quod si Papa diceret talem actum non expidire gubernationi temporali reipublica non est audiendum, quia hoc iudicium non expectat ad eum, sed ad principem eum agatur de re et negoti temporali pertinenti et bonum reipublica, quod est proprium principis saecularis vel maiourum magistratum, non. Episcoporum quos laici suspicantur nunquam in ema rem consensurus esse, nihilque non facturos in clericis sui exoneracionem non sine magno laicorum malo».* (Vitoria, 1532, I, sección 6). Citado por Riaño, 1651, 151.

de la justicia, como había ocurrido en Granada, Sevilla, Córdoba, Jerez, Jaén, Osuna o Estepa, entre otros muchos lugares, a los que también se refería por menorizadamente Antonio de Castro (1650, 22-26vº). Si no se ponía remedio a un fraude tan notorio, los clérigos acabarían haciéndose los dueños de las rentas de millones. Estaba claro, por tanto, concluía Riaño, que la «regalía universal» que el soberano tenía para cobrar sisas comprendía a los eclesiásticos que, faltando a su obligación, recibían bienes para hacerlos libres de impuestos por medio de donaciones, ventas y otros contratos simulados. Tampoco podía discutir nadie que el rey y sus ministros tenían jurisdicción para derogar contratos, hacer registros y ajustar cuentas y, sobre todo, para cobrar lo que los eclesiásticos retenían como en depósito. No obstante, para «mayor seguridad y convencimiento de acertar en todo», Riaño aconsejaba al rey que pidiera al papa breve *ad cautelam* en el que se permitiera restituir a la real hacienda las sisas que habían recibido en custodia los eclesiásticos. Había de quedar claro, en cualquier caso, que, si el pontífice se negaba a conceder una gracia tan justa, no por ello el rey era desposeído de la «regalía y facultad que dan el derecho natural y divino para obrar según el estado de las cosas»²⁵.

No eran los eclesiásticos, desde luego, los únicos que abusaban de sus exenciones para defraudar al fisco. El privilegio se perfilaba como un elemento constitutivo de las sociedades de Antiguo Régimen y el clero no era, por supuesto, el único estamento privilegiado. También lo era el nobiliario. Pero, es más, provincias, ciudades, villas y corporaciones disfrutaban asimismo de privilegios de diversa índole que, al igual de lo que hacían nobles y clérigos, podían ser utilizados por ellas para encubrir fraudes. No obstante, en los sistemas fiscales entonces vigentes había, además, ciertos elementos que no eran en sí mismos causa directa de fraude, pero que podían convertirse en medio eficaz para generarlo. La raíz del problema quizá pudiera hallarse en el carácter «parlamentario» de una gran parte de las figuras tributarias con las que el fisco se manejaba, cuestión que no excluye el hecho de que también la percepción de los ingresos de carácter regaliano presentara inconvenientes del mismo género. La secuencia venía a ser más o menos ésta: dado que no cabía poner en cuestión la conocida máxima de *Quod omnes tangit...*²⁶, es posible afirmar que en el proceso de *aprobación* de los recursos que el príncipe solicitaba a cortes y parlamentos solía figurar en buen número de ocasiones la sugerencia o condición de unas precisas modalidades de exacción median-

²⁵ Riaño, 1651, ff. 156-157 vº.

²⁶ Frein von Oer, 1982.

te las cuales los otorgantes no salieran del todo mal parados. En tal sentido, la intervención de las asambleas representativas en el proceso deparaba con frecuencia como resultado cuanto menos un alivio de la carga impositiva para quienes habían dado el sí, y en buen número de casos también para las corporaciones de las que ostentaban representación. Así, los Estados Generales de Holanda solían optar por medios que desplazaran el peso del esfuerzo fiscal hacia las zonas rurales cuando decidían aprobar los subsidios (*bede*) sometidas a su aprobación²⁷.

En el caso de Castilla la hacienda regia se caracterizaba, como es bien sabido, por la complejidad y la diversidad de las figuras fiscales de las que se nutría; pero hablando en líneas generales, aquéllas podían agruparse en impuestos, servicios, arbitrios y contribuciones eclesiásticas. Los ingresos más cuantiosos procedían de las dos primeras rúbricas y entre ellos destacaban, en un caso las alcabalas, y, en el otro, los servicios tradicionales y los de millones. Pues bien, rasgo común a todos ellos era la autonomía de la que gozaban las comunidades locales para percibirlos y administrarlos. Así ocurría con las alcabalas cobradas bajo régimen de encabezamiento. Por otro lado, los servicios tradicionales, los ordinarios y los extraordinarios y los primeros millones se cobraban bajo el principio de que correspondía a esas mismas comunidades elegir los arbitrios que estimaran más convenientes para pagarlos. Es sabido, sin embargo, que desde 1601 los millones pasaron a cobrarse por medio de sisas sobre los mismos productos en el conjunto de la Corona, pero esto no evitó que su administración en primera instancia siguiera en manos de las correspondientes comisiones locales de millones y que la libre elección de arbitrios continuara rigiendo en la percepción de otras contribuciones, como era el caso de los donativos. El fraude, en estas condiciones, favorecía a todos aquellos que tuvieran capacidad para hacerse con la administración de impuestos y servicios, y para ostentar la jurisdicción precisa para el castigo de los fraudes que se pudieran cometer. La propia elección de sisas sobre los productos de consumo acordada para hacer frente al pago de los servicios de millones fue tomada tras más de dos años de reuniones en las Cortes, donde asimismo comparecieron otros *medios* que los señores procuradores fueron descartando hasta alcanzar la aprobación de aquél que menos daño podía hacer tanto a ellos como a sus iguales. En todo momento fueron conscientes de los perversos efectos que el paso del tiempo se encargaría de confirmar, tales como el aumento de los precios, el correlativo empobrecimiento de los

²⁷ Tracy, 1985, 85 y ss.

sectores más humildes de la sociedad urbana, el progresivo descenso de la recaudación, etcétera. A su modo, con sus palabras, repúblicos como don Jerónimo de Salamanca no se recataban el calificar como injusto y «desigual» el medio en un discurso que preludiaba la célebre ley de Engel (1821-1896) que describe la relación inversa entre el nivel de ingresos y la parte de éstos que la unidad familiar debe reservar al capítulo alimentario²⁸. Ya en 1595 se habían escuchado en las Cortes palabras tan claras y expresivas como éstas:

El alimento más de pobres son sardinas y abadejo, y de esto comen todo el año, pues con ello y migas se sustentan sin poner olla de carne todo el año. Y pues los pavos, gallinas, conexos, perdices, tortas reales, manjar blanco y otras comidas preciosas y regaladas no se hace quenta dellas [en la sisa] porque son para ricos y grandes, no será razón que habiendo tanta desigualdad de lo uno a lo otro, y siendo lo uno de tanto valor y lo otro de tan poco, se quiera sacar de lo poco tanto y de lo que es tanto no se saque nada. Y esto se hace en virtud de ser lo uno mantenimiento de ricos y lo otro de pobres, a los quales ruego a Nuestro Señor por su preciosa sangre y pasión les defienda y ampare²⁹.

Un país de sisas como también lo eran las Provincias Unidas en el siglo XVII, procuraba neutralizar la referida «desigualdad» aplicando tasas de percepción diversas en función de los niveles de renta del consumidor final³⁰.

La situación descrita era tal en Castilla porque las ciudades, o por mejor decir, los regimientos que las representaban ocupaban una posición central en los engranajes fiscales de la Monarquía. Desde 1536, las que tenían voto en Cortes negociaban en ellas con los ministros reales el repartimiento *por mayor* del encabezamiento de las alcabalas del Reino, pero eran ellas mismas las que procedían después al repartimiento *por menor* de esa cantidad entre las villas y lugares de su partido o provincia. Ciento es que cada población podía elegir libremente si aceptaban o no las cantidades que se les hubiesen repartido particularmente. En caso afirmativo, se procedía a deducir de los encabezamientos concretos de cada una de ellas el precio de las tercias y el valor de las rentas que siempre solían arrendarse —normalmente las que afectaban a productos de alto consumo—. Una vez hecho esto, comisiones integradas por regidores y tratantes pasaban a repartir lo que quedaba a pagar entre los miembros encabezados de las ciudades y villas según los tratos y contratos de

²⁸ Kula, 1972, 244.

²⁹ *Actas de las Cortes de Castilla (ACC)*, XIX, 63.

³⁰ Hart, 1993, 121-131.

cada cual³¹. Se trataba de un procedimiento tortuoso, normalmente bastante opaco y abiertamente proclive al fraude, tanto más cuanto más cerca nos situemos de los restringidos grupos que controlaban el proceso. El fraude cobraba así un protagonismo indiscutible en el seno del sistema fiscal de la Castilla de la época. Las formas que podía revestir eran múltiples. Algunas eran bastante primarias. Tal calificación merecen prácticas muy frecuentes, como eran, entre otras muchas, el falseamiento de los libros de contabilidad por parte de mercaderes y artesanos, la ocultación de contrataciones o su concentración en los días de mercado franco que solía haber en muchos lugares del reino, o en dehesas y despoblados para evitar el pago de los impuestos correspondientes en las ciudades o villas donde residían los contribuyentes. A todo ello podían añadirse los conciertos entre tratantes o entre estos y los corredores para disminuir las cantidades a pagar o la sustitución de las obligaciones que habían de suscribirse ante escribanos públicos por cédulas privadas para lograr idénticos fines³².

Obvio es decir, que los poderosos, en general, y los regidores, en particular, hacían indudable uso de su privilegiada posición, para beneficiarse a sí mismos y a sus parientes y allegados en la derrama de los impuestos en perjuicio del resto de la comunidad. Los servicios, por ejemplo, eran pecho de pecheros y, por lo tanto, debían cobrarse por repartimiento sólo entre ellos. Para hacerlo se confeccionaban los correspondientes padrones de pecheros. Nada más lógico, entonces, que los regidores trataran de eliminar de esas listas a sus parientes y amigos para hacerlos pasar por exentos. Era precisamente para evitar esta corruptela por lo que en algunas ciudades los pecheros preferían las sisas a los repartimientos para el pago de los servicios ordinarios y extraordinarios³³. La contribución de los poderosos también podía minorarse en el caso de las alcabalas por medios igualmente fraudulentos. Cuando Felipe II decretó el *crecimiento* de 1575 y hubo que proceder a la negociación de nuevos encabezamientos, en algunos lugares fueron los regidores y, en general, los poderosos, los que en mayor medida se opusieron a ellos, simple-

³¹ Vid. Condiciones del encabezamiento de 1561. ACC, V, pp. 631-676.

³² Una descripción de la forma de cobrar los encabezamientos puede verse en Fortea Pérez, 1986, 1987, 1991).

³³ El corregidor de Zamora escribía al secretario Cobos en 1539 que «en la verdad echándose por sisa el pueblo y los pobres lo sienten menos y para todos pagándose por sisa es más alivio y quedan más contentos ecebito los regidores, porque en la verdad pretenden ynteresse de pensar que syendo las cosas por repartimiento tendrán más mano para poder hacer por sus debdos y amigos y criados y allegados. AGS, Estado, leg. 45, f. 107.

mente porque les resultaba más conveniente negociar un trato favorable con los arrendadores que hacer frente a lo que les tocara pagar con los nuevos encabezamientos. Se explica así que, en esos lugares, el común fuera más propenso a firmarlos que sus oligarquías dirigentes e incluso que los propios regimientos³⁴.

El fraude fiscal se manifestaba en estos casos en los procesos de transferencia de las cargas fiscales que inducían. No obstante, esas transferencias, como las otras prácticas anteriormente descritas, no eran tan sólo el resultado de comportamientos corruptos de individuos concretos. Todas ellas se inscribían en un contexto más general, lo que hacía del fraude un fenómeno particularmente grave y prácticamente imposible de erradicar por completo. El elemento clave era esta vez la ya comentada *autonomía* de gestión de la que se gozaba a nivel local a la hora de repartir la carga fiscal o de administrarla. Tal circunstancia permitía a cada localidad implementar políticas fiscales hasta cierto punto diferenciadas que, sin ser su única causa, daban al espacio fiscal castellano su característica *heterogeneidad*. Las comisiones locales podían, por ejemplo, proteger a los miembros de rentas encabezados gravando más a los que no lo estaban o favorecer a las rentas de vecinos respecto a las de los forasteros. También podían desgravar más a unos sectores de actividad que a otros o a las ciudades y villas respecto a sus *tierras* o, en determinados casos, incluso al revés. Ya se ha indicado que las tercias se aplicaban para rebajar el encabezamiento de las alcabalas. Normalmente deberían beneficiarse de ese descuento todos los lugares donde se pagaran tercias. No obstante, el regimiento de Córdoba, por ejemplo, decidió en 1579 aplicar a la rebaja de su propio encabezamiento el valor de las tercias de todos los lugares de su Obispado, provocando con ello el alboroto entre los afectados que cabe imaginar³⁵. En otras ciudades, sin embargo, se tomaba el camino inverso cuando se trataba

³⁴ El asistente de Sevilla escribía al rey a principios de 1577 que «los más ricos y cuantiosos son siempre alcaldes y regidores y éstos, estando arrendadas las rentas o no pagan alcabala o la pagan muy poca, porque los arrendadores, por favorecerse dellos, toman lo que les quieren dar y, por esta causa, pocos concejos quieren encabezarse». AGS, Patronato Real, leg. 77, f. 207. En Alcalá de Guadaira se convocaron cabildos abiertos para lograr con el apoyo del conjunto de los vecinos la aprobación de los encabezamientos en contra de la opinión de los regidores y de sus amigos. La votación registró más de 400 votos a favor y sólo 29 en contra.

³⁵ AGS, Patronato Real, leg. 77, f. 534. En Zamora el reparto de los primeros millones benefició desproporcionadamente a la ciudad, a la que se le repartieron 617.000 mrs., mientras que a los pueblos les correspondió pagar algo más de 4 millones. AGS, Patronato Real, leg. 83, f. 83.

de beneficiar a los lugares de la tierra con respecto a la ciudad simplemente por el hecho de que era en ellos donde los poderosos tenían sus heredades³⁶.

La aplicación de estas políticas fiscales diferenciadas hacía que la presión fiscal no se repartiera de manera uniforme en todo el territorio. A ello coadyuvaba también el hecho de que los lugares de señorío estaban exentos del pago de las alcabalas o estas habían sido enajenadas por el rey en beneficio de los señores. En tales condiciones, la desigual distribución de la presión fiscal o de los privilegios fiscales fomentaban la transferencia de los tráficos comerciales, cuando no de la población, de los lugares más gravados a los menos. No se trataba, en principio, de un comportamiento en sí mismo fraudulento, pero podía llegar a serlo con enorme facilidad. Se decía, por ejemplo, que los mercaderes de Burgos preferían escriturar sus contrataciones en las ferias de los lugares de señorío cercanos porque recibían allí mejor trato fiscal por parte de sus autoridades. Pedro de Treviño, por su parte, denunciaba estas prácticas a las que se recurría en Zamora cuando decía que «nadie pecha las haciendas donde las tiene, sino donde viven las cabezas»³⁷. Ahora bien, siendo el encabezamiento una obligación mancomunada que suscribían a pérdida o ganancia el Reino, en lo general, y las comunidades que así lo decidían, en lo particular, lo que dejaban de pagar unos debían de ser satisfecho en cualquier caso por los demás. Ciertamente, el deseo de defraudar al fisco regio no era la única causa que nos explica esos desvíos de los tráficos comerciales, pero es indudable que también los facilitaba.

El fraude era, por tanto, una realidad proteica. Podía disimularse en el privilegio, pero también servía para protegerlo. Por una u otra vía los daños que causaba a la real hacienda eran cuantiosos, pero sólo podía ser combatido eficazmente si se actuaba con firmeza por la vía *jurisdiccional* o por la de la *reforma fiscal* y ambas eran difíciles de implementar. Los ministros reales lo intentaron, aunque los logros que cosecharon a este respecto fueron pocos y, además, de alcance limitado. Los administradores regios a los que Felipe II recurrió en 1575 para presionar a las ciudades del reino a aceptar encabezamientos acordes con el fuerte *crecimiento* que su precio había experimen-

³⁶ Era éste el caso de Burgos en 1576, cuyos mercaderes temían que los regidores gravaran más a la ciudad que a los pueblos de su distrito para beneficiar a estos últimos, en donde tenían sus heredades. AGS, Patronato Real, leg. 76, f. 258. Para todo esto, *vide* Fortea Pérez, 1987, 1991.

³⁷ AGS, Patronato Real, leg. 83, f. 83. Pedro de Treviño era escribano del cabildo de Zamora y autor de un memorial muy interesante sobre el pago de alcabalas y servicios en esa ciudad y su tierra.

tado ese año, demostraron la enorme diferencia que existía entre lo que el rey percibía en concepto de alcabalas y lo que podía ingresar *sin* violentar la ley. El contraste entre una y otra magnitud no podía achacarse todavía al fraude. Después de todo, el encabezamiento general de las alcabalas se había mantenido casi al mismo valor desde 1536 ya que, en relación con lo que iba a ocurrir después, la subida que experimentó en 1561 resultó ser bastante moderada. No obstante, los administradores regios pudieron demostrar de forma fehaciente en esos años lo mucho que el rey podía ganar simplemente forzando a un estricto cumplimiento de la ley. Los contribuyentes se verían obligados, por tanto, a aceptar un fuerte crecimiento en el precio de las alcabalas si querían evitar males mayores, pero no por ello cesó el sistema de encabezamientos y las corruptelas que podían producirse en su gestión.

El recurso a la fiscalidad indirecta y a formas de gestión asimismo indirectas como el arrendamiento o el encabezamiento apuntan por su parte a la carencia de medios humanos y técnicos mediante los cuales se desenvolvió el negocio fiscal durante buena parte del Antiguo Régimen. Ello contribuyó sin duda a la extensión del fraude. Con todo, y a sabiendas de que la imposición directa propiciaba menor carga de daño que la indirecta, es lícito preguntarse qué administración anterior a 1700 pudo tener a punto un documento como el catastro florentino de 1427³⁸. Sin ser absolutamente desconocida la práctica de evaluar las haciendas de cada cual tanto en España como en Europa, no lo es menos que, en el caso hispano, la distribución de las cantidades a pagar mediante *cañamas* según la cuantía de sus patrimonios solía favorecer de forma desproporcionada a los que se encontraban en el tramo superior. De parecida manera, la percepción de los subsidios votados en el parlamento de Inglaterra según los niveles de fortuna que constaban en los *rolls* elaborados a nivel local distaba leguas de constituir un mecanismo fiscal más justo, habida cuenta de que tales valoraciones en el reinado de Isabel llevaban décadas sin haber sido reajustadas al ritmo marcado por la elevación de la renta fundiaria³⁹. La inercia pesaba no poco en el proceso de toma de decisiones que pudiera alterar el curso de las cosas. En la misma Inglaterra las tarifas aduaneras se modificaron bajo María Tudor (1558), pero no volvieron a tocarse hasta 1610.

Sea como fuere, la resistencia de los contribuyentes a la imposición directa fue siempre frontal y, normalmente exitosa. La introducción en las Provin-

³⁸ Herlihy, Kaplisch-Zuber, 1978.

³⁹ Gelabert, 1995, 550.

cias Unidas de una *capitation* en 1599 con el fin de paliar el descenso en la recaudación aduanera causado por el embargo dictado por Felipe III el año anterior, se saldó con no poca oposición seguida de una prudente retirada del medio en cuestión⁴⁰. Los impuestos indirectos resultaban mucho más fáciles de cobrar y aún de justificar, pero favorecían en mayor medida la comisión de fraudes. Es por esto por lo que la pugna por la erradicación del fraude resultó particularmente ardua en el caso de los millones, que siempre se cobraron mediante sisas sobre el consumo de productos de primera necesidad.

Ya se han visto los medios de los que se valía el clero para defraudar al fisco regio en esos servicios. La nobleza tampoco le iba a la zaga amparándose en la ventaja comparativa que le daba el poder disfrutar también ella de sus propios frutos, o recurriendo a la ocultación de sus ventas⁴¹. Sea como fuere, la plena conciencia que los oficiales tenían de que el fraude en el pago de los millones era una realidad omnipresente forzó pronto a introducir cambios en la administración de esos servicios. Las comisiones locales de millones, por ejemplo, fueron reforzadas con la incorporación a ellas de los corregidores, se instituyeron oficios de *visitadores* de millones, dependientes de las ciudades, para controlar su pago, se distribuyeron por los distritos fiscales de la Corona administradores regios y superintendentes dependientes del Consejo de Hacienda para hacerse cargo del cobro de los servicios y se alteró la composición de la propia Comisión de Millones del Reino incluyendo, primero, en ella a ministros reales e incorporándola, después, como sala específica en el Consejo de Hacienda. Al tiempo, la redacción de las escrituras de millones se hacía cada vez más prolífica con objeto de precisar con más detalle de una a otra la forma en que habían de cobrarse las sisas que pesaban sobre la carne, el aceite, el vino y el vinagre con las que se pagaban los servicios, de aclarar los compromisos adquiridos por el rey y de delimitar las responsabilidades que se había de atribuir a las distintas instituciones intervenientes en la gestión de los millones⁴².

Eran demasiadas medidas que hacían intervenir a demasiadas instancias de poder planteando en la administración de los servicios demasiados conflictos de *jurisdicción* entre ellas, lo que, a su vez, ofrecía nuevas oportunidades para la comisión de fraudes porque, en definitiva, ¿a quien correspondía detectar-

⁴⁰ Van Meteren, 1618, f. 449vº: «Il y eult peu de plaintes». En realidad no fue tan fácil.

⁴¹ Vid. numerosos ejemplos del fraude cometido y de las formas de hacerlo en diversos lugares en Cárcel de Gea, 2000, 104 y ss. Gelabert González, 1997, 2001.

⁴² Andrés Ucendo, 1999. Gelabert, 1997. Fortea Pérez, 1993.

los, perseguirlos y sancionarlos? Las escrituras de millones habían delegado en las ciudades, en el Reino *junto en Cortes* y en su Comisión de Millones en los periodos entre sesiones esa responsabilidad, pero nunca lograron delimitar de forma clara y aceptada por todos las competencias respectivas, de aquí que fueran habituales los enfrentamientos entre las Cortes y su Comisión, por un lado, y las ciudades, por otro, y, por elevación, entre el Consejo de Castilla, a cuyo cargo estaba tutelar el cumplimiento de las escrituras y a quien habían de dirigirse las apelaciones en última instancia, y el Consejo de Hacienda, que, a la vista de la incapacidad de las Cortes y de las ciudades en la persecución del fraude, recurrió pronto a vías comisariales para combatirlo, usando para ello a administradores regios y superintendentes bajo su exclusivo y directo control.

Las justicias ordinarias, esto es, los corregidores, jugaron un papel oscilante en este asunto. La propia Corona no adoptó a largo plazo una actitud coherente a la hora de definir sus responsabilidades en estas materias. Unas veces eran suplantados en sus funciones correctoras en materia fiscales por los administradores regios que nombraba el Consejo de Hacienda o se les ponía bajo dependencia de este último. Hubo también períodos en los que los corregidores nombrados para ejercer como tales en determinados lugares se reclutaran entre quienes habían sido previamente administradores y superintendentes. Como cabe suponer, los conflictos entre el Consejo de Castilla y el de Hacienda podían recrudecerse por esta causa. Que los corregidores pudieran considerarse marginados en tales asuntos y que se mostraran negligentes en la persecución del fraude, cuando no conniventes con quienes lo cometían, era algo bastante plausible. En Córdoba era pública voz y fama por 1614 que los eclesiásticos defraudaban los millones no pagando las sisas o vendiendo vino públicamente en sus casas y tabernas sin que el corregidor, al parecer por órdenes superiores, hiciera nada por evitarlo⁴³. El propio nuncio dudaba de que el comportamiento de los eclesiásticos cordobeses fuera correcto⁴⁴. Idénticas o parecidas acusaciones por éste u otros motivos serían también dirigidas contra las justicias ordinarias en distintos lugares y en diferentes momentos⁴⁵. No quiere esto decir, desde luego, que aquellos adoptaran siempre una actitud permisiva con el fraude para moderar las ansias recaudatorias de

⁴³ AGS, Patronato Real, leg. 89, f. 173.

⁴⁴ Archivo Segreto Vaticano (ASV), Stato Spagna, 338, f. 560. ASV, Stato Spagna, 60 B, f. 560, 20 de diciembre de 1614.

⁴⁵ Cárcel de Gea, 2000, 169 y ss..

la Corona y que lo hicieran para beneficiar a las oligarquías locales que controlaban los regimientos. Pero, aunque fuera éste el caso, el problema, con independencia de las motivaciones personales o de otro orden a las que se debiera el comportamiento de los oficiales regios, debía resolverse por la vía *jurisdiccional*, que en sí misma era potencialmente conflictiva.

Una consulta de la *Junta de Medios* de 11 de enero de 1654 es bastante explícita a este respecto. En efecto, se debatía en ella una propuesta elevada por el Consejo de Hacienda en la que pedía que no se encargara a los corregidores la administración de las alcabalas y de las demás rentas reales. La petición se refería una vez más a Córdoba y se justificaba por la importante disminución en el valor de esas rentas que se había observado en aquella ciudad. La Junta admitía que, efectivamente, esa disminución pudo haberse debido a que los corregidores no hubiesen puesto «el cobro conveniente» en las rentas, lo que, de ser así, haría aconsejable recurrir a otras personas para que lo hicieran en su lugar. No obstante, la Junta rehusaba tomar al respecto una decisión que tuviera un alcance general. Los corregidores, decía, eran los ministros más a propósito para ejercer tales funciones, tanto por «la mayor autoridad que en ellos reside» como por la «especulación y cuidado» que se ponía en su elección. En definitiva, en la opinión de la Junta, en Córdoba, «por ser lugar de tantas personas poderosas», ningún administrador podía hacer pagar las rentas reales mejor que los corregidores, «en quienes reside la mayor jurisdicción»⁴⁶.

La Corona se enfrentaba, por tanto, a un problema grave al que era difícil encontrarle solución. Si el fraude, entre otras razones, mermaba los ingresos reales, la penuria de la real hacienda podía mover al soberano, en un contexto de necesidades crecientes, a suplir sus carencias pidiendo nuevos servicios, recurriendo indiscriminadamente a arbitrios diversos, reclamando donativos o imponiendo nuevas contribuciones. Al menos hasta 1655 los Austrias optaron por multiplicar la demanda de servicios. Ahora bien, para pagarlos se procedía a la imposición de sisas sobre productos de primera necesidad que se acumulaban a otras impuestas por las autoridades municipales para sus propios fines o a cuenta de las demandas reales. Se ha llegado a calcular que en 1647 y 1667 las sisas que gravaban el vino en Madrid llegaron a suponer el 56,7 y el 65,5% respectivamente del precio final al que se vendía en las taber-

⁴⁶ Archivo Histórico Nacional (AHN), Consejos, leg. 13.597, s.f.

nas públicas de la villa⁴⁷. El negocio de los taberneros se veía además perjudicado por el vino destinado en principio al propio consumo, pero que se vendía fraudulentamente en tabernas particulares⁴⁸. Andrés Ucendo (2010, 252) ha calculado, por ejemplo, que alrededor del 48% del vino que se consumía en Madrid afines del siglo XVII había entrado ilegalmente en la villa, sin pagar, por tanto, impuestos reales y municipales. Defraudaban los conventos, la nobleza, corporaciones varias y hasta Embajadas. Parece evidente, por tanto, que la combinación de precios excesivos y de privilegios de exención facilitaba el fraude aminorando los ingresos previstos en los servicios y forzando a la petición de otros nuevos que se cobraban lastrados por los mismos condicionantes por lo que acababan planteando los mismos problemas o agravando los ya existentes.. La del fraude era, en verdad, una historia interminable. No afectaba sólo al pago de alcabalas y millones, también al de impuestos y estancos, como el de la sal y el tabaco, a las rentas de aduanas y a tantas otras. El contrabando en los puertos era también una realidad insoslayable⁴⁹. Tampoco se trataba de unas prácticas exclusivas de los contribuyentes. Los arrendadores y administradores de las rentas reales e incluso los propios oficiales encargados de perseguirlo no se vieron libres de comportamientos de este tipo. Tanto en Londres como en Sevilla las mercancías eran despachadas atendiéndose a las declaraciones juradas facilitadas por los mercaderes. Quienes habían tomado en arriendo los almojarifazgos mayor y de Indias insistían en que los fardos se abrieran ante sus ojos para así poder sacar el máximo provecho de unos impuestos *ad valorem*. Sin embargo, el Consejo de Indias se ponía una y otra vez de parte de los mercaderes pretextando que el despacho de la flota no permitía una dilación de tamaño calibre, pendiente como estaba el fisco de la puntualidad en los retornos del tesoro de Indias⁵⁰.

Incluso el propio fisco podría ser acusado de práctica fraudulenta cuando se pone la vista sobre un derecho regaliano cual era la acuñación de moneda. Bien lo supo el Padre Mariana. Antes sin embargo, tanto los reyes de Francia en el siglo XV como los Tudor en el XVI dieron gato por liebre a sus súbditos

⁴⁷ Andrés Ucendo, 2006, 238, Tabla I. *Vide* la contribución de Ramón Lanza en este mismo libro.

⁴⁸ Era también normal que los conventos mantvieran ese tipo de locales donde el vino no se vendía sisado y, además, como ocurría en Córdoba, Jaén y otros muchos lugares, los eclesiásticos también mantenían carnicerías donde se vendía la carne libre de derechos. Cárcel de Gea, 2000, 186.

⁴⁹ *Vide* la contribución a este volumen de Ramón Lanza García. *Vide* también Alloza, 2000.

⁵⁰ AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 399, 16, 1 (22, noviembre, 1605).

cuando así lo requirió el estado de necesidad⁵¹. Dando «más valor legal al metal de lo que vale en sí mismo» —argumentaba Mariana— el hecho pasaba en su opinión de fraude a latrocinio al «tomar [el principio] parte de sus haciendas» a los súbditos.

En suma, el fraude y las actitudes que ante él mostraron soberanos y súbditos desvelaba la existencia de problemas de muy diversa naturaleza. Había, en primer lugar, un dilema moral que afectaba a la conciencia de los defraudadores individualmente considerados, pero su amplia difusión le daba también una dimensión social. La todavía incompleta comprensión por parte de los súbditos del hecho fiscal y de las obligaciones que comportaba incrementaba aún más la propensión al fraude. Es obvio, por otro lado, que ésta también se veía potenciada por las propias peculiaridades del sistema fiscal vigente. No sólo había puesto éste en manos de las oligarquías locales presentes en los regimientos la administración de los más importantes ingresos de la Corona, sino que también había hecho innecesario el desarrollo a nivel central de un cuerpo de oficiales del rey a la altura de lo exigible para la persecución y el castigo del fraude. Tampoco ayudaba a ello el enfoque esencialmente *jurisdiccionalista* que se daba a la administración fiscal, en particular y a la gobernación del reino, en general, que, al dar prioridad a la vía *contenciosa* sobre la *ejecutiva* en la resolución de los problemas, lastraba la eficacia de la lucha contra el fraude. Las propias justicias ordinarias, por incapacidad o por interés, no fueron capaces de combatirlo con eficiencia, ya fuera por incompetencia, por interés o por la facilidad con la que se dejaban arrastrar por conflictos de jurisdicción con otras instancias de poder. Además, las justicias habían de véselas con la igualmente amplia difusión del privilegio en el conjunto de la sociedad. De alguna manera fraude y privilegio podían mostrarse como las dos caras de una misma moneda. El primero solía encubrirse en el segundo, pero también podía actuar para defenderlo. Ni siquiera la Corona mostraba en todo momento y lugar una actitud energética en la represión del fraude. Lo demuestra la facilidad con la que buscaba acuerdos o compensaciones con los defraudadores en los momentos en que era mayor su necesidad. El paternalismo del que hacían gala los Austrias en sus relaciones con los súbditos es otro factor a tener en cuenta, por cuanto llevaba a los soberanos aceptar de tiempo en tiempo la condonación de las deudas de aquellos con el fisco o la rebaja de sus obligaciones con la esperanza de enfriar de esta forma las tensiones sociales. El contraste entre esas actitudes y las tomadas coetáneamente por otras Monarquías, como

⁵¹ De Santiago Fernández, 200, Miskimin, 1984, Challis, 1978.

la francesa, es elocuente a este respecto⁵². No todo, sin embargo, acaba aquí. El fraude, cualquiera que fuese su justificación, servía también para manifestar el rechazo social a las demandas de la Corona y, en la medida en que limitaba sus recursos, debilitaba su poder. Es por esto por lo que también tenía o podía tener una clara dimensión política. En definitiva, fruto de comportamientos individuales y colectivos, el fraude planteaba problemas morales y sociales, jurídicos y políticos, además de tener evidentes consecuencias en la modulación de las mentalidades y en la orientación de los comportamientos colectivos.

Se hace, pues, necesario reconducir la naturaleza del fraude fiscal durante el Antiguo Régimen hacia parámetros que con dificultad pueden ser encajados en la descripción que por primera vez de él comparece en el Código Penal de 1822 (art. 574). Como habrá podido deducirse de las páginas precedentes, el fraude fiscal se erige como un fenómeno consustancial al sistema político del aludido régimen. En este sentido pluma tan fina como la de don Diego Saavedra Fajardo no duda en dar por buena la opinión de Justo Lipsio en punto a mostrarse indulgente ante el uso de alguna dosis de engaño, de fraude (*sic*) en el ejercicio de lo que éste etiqueta como «casos políticos», entre los cuales no sería arriesgado por nuestra parte incluir la materia fiscal. Suya, de Lipsio, es la afirmación de que «la prudencia no deja de ser prudencia aunque existan en ella algunas gotas de disimulo o fraude. Entendiendo que sea poco y a buen fin». Todo vendría a ser cuestión de dosis. Pues, en efecto, glosando el murciano la célebre frase de Luis XI *Qui nescit dissimulare, nescit regnare*, señala al paso que de la misma manera que una dosis excesiva puede convertir el poder o la fuerza en tiranía, otra tal de disimulación, astucia o fraude deben evitarse para obviar el engaño. Se denuncia el exceso maquiaveliano, no la maniobra en sí. «No podría gobernar el príncipe sin alguna fraude o engaño, [por eso Lipsio] persuadió el leve, toleró el medio y condenó el grave» concluye don Diego⁵³. Si el manejo de la materia fiscal cupiese entre los «casos políticos», tal como parece lícito suponer, va de suyo que un cierto margen de fraude (leve, medio...) se admite y/o no se condena en lo que a la actuación del príncipe concierne. Y dado que a él se reconoce, no se alcanza razón por la cual otras instancias no pudieran imitar su ejemplo. Saavedra Fajardo concede en efecto que ciertas «artes y trazas son muy necesarias cuando se trata con príncipes astutos y fraudulentos», esto es, dando por bueno que «artes y trazas» circulan en una y otra direcciones, y que sería pecado de «necia ingenuidad» no responder con las mismas armas:

⁵² Fortea Pérez, 2019, 277-292.

⁵³ Saavedra Fajardo, 1640, Empresa XLIII, 712-715.

Sea, pues, el ánimo del príncipe cándido y sencillo, pero advertido en las artes y fraudes ajenas. La misma experiencia dictará los casos en que ha de usar destas artes cuando reconociere que la malicia y doblez de los que tratan con él obliga a ellas.

El fraude fiscal tomaba así una dimensión bipolar que lo ubicaba en las entrañas mismas de la relación entre gobernantes y gobernados. No puede decirse que los Austrias ignoraran el problema o que se inhibieran ante él, pero la multitud de frentes en los que habían de obrar revela la dificultad de la tarea y lo limitado de los resultados que se podían esperar... Y el fraude continuó... hasta hoy mismo.

BIBLIOGRAFÍA

Actas de las Cortes de Castilla, publicadas por el Congreso de los Diputados a propuesta de su comisión de gobierno interior, (1861-2006), Imprenta Nacional, Madrid.

ALLOZA APARICIO, Ángel, (2006), *Europa en el mercado español. Mercaderes, represalias y contrabando en el siglo XVII*, Junta de Castilla y León, Valladolid.

ANDRÉS UCENDO, José Ignacio (1999), *La fiscalidad en Castilla en el siglo XVII: los Servicios de Millones*, Universidad del País Vasco, Bilbao.

- (2010), «¿Quién pagó los tributos en la Castilla del siglo XVII?: el impacto de los tributos sobre el vino de Madrid», *Studia Historica. Historia Moderna*, 32, pp. 229-257.
- (2006), «Fiscalidad real y fiscalidad municipal en Castilla en el siglo XVII: el caso de Madrid», *Investigaciones de Historia Económica*, 5, pp. 41-70.

ARGENSOLA, Bartolomé Leonardo de (1609), *Conquista de las Islas Malvinas...*, Madrid.

BARRIONUEVO, Gerónimo de (1892), *Avisos de D. Jerónimo de Barrionuevo (1654-1658)*, Colección de Escritores Castellanos, XCVI, Madrid. Imprenta y fundición de M. Tello.

CÁRCELES DE GEA, Beatriz (2000), *Fraude y desobediencia fiscal en la Corona de Castilla en el siglo XVII (1621-1700)*, Junta de Castilla y León, Valladolid.

CASTRO, Antonio de (1651), *Discurso iurídico en que se refiere el origen y iustificación de la concesión de los servicios de millones...*.

COVARRUBIAS, Didaci (1569), *Regulae Peccatum. De regul. Iur. Libr. VI. Relectio. Venetiis.*

CHALLIS, Christopher. E. (1978), *The Tudor Coinage*, Manchester University Press, Manchester.

CLEARY, Joseph F. (1936), *Canonical Limitations on the Alienation of Church Property An Historical Synopsis and Commentary*. The Catholic University of America. Washington D.C, The Paulist Press.

Corpus Iuris Canonici. Editio Lipsiensis Secunda pos Aemilii Ludouici Richteri curas ad librorum manu scriptorum et editionis romanae fidem recognouit et adnotatione critica. Instruxit Aemilius Freidberg. Pars Secunda Decretalium Collectiones. Lipsiae MDCC-CLXXVI. Edición facsimil, Union, New Jersey 2000.

COVARRUBIAS, Diego de (1569), *In regulae Peccatum, De regul. iuris lib. VI., Relec-tio* (VI 5, 13, 4) Venecia.

FORTEA PÉREZ, José Ignacio (1986), *Fiscalidad en Córdoba. Fisco, economía y sociedad: alcabalas y encabezamientos en tierras de Córdoba (1513-1619)*, Universidad de Córdoba, Córdoba.

- (1987), «Aproximación al estudio de las actitudes sociales ante el fisco: el fraude fiscal en la corona de Castilla en el siglo XVI», *Studia Historica. His-toria Moderna*, 5, pp. 99-109.
- (1990), *Monarquía y Cortes en la Corona de Castilla. Las ciudades ante la política fiscal de Felipe II*, Junta de Castilla y León, Salamanca.
- (1993), «Reino y Cortes: el servicio de millones y la reestructuración del es-pacio fiscal de la Corona de Castilla (1601-1621)». En Fortea, José Ignacio y Cremades, Carmen: *Política y Hacienda en la España del Antiguo Régimen*. Murcia, Cajamurcia, 1993, pp. 53-82. Reproducido bajo el título «La pro-moción del Reino junto en Cortes (1601-1621)» en Fortea, José Ignacio: *Las Cortes de Castilla y León bajo los Austrias: una interpretación*. Valladolid, Junta de Castilla y León, 2008, pp. 1911-228.
- (2019), «Le roi et le fisc en France et en Espagne en temps de troubles. Quelques réflexions sur deux modèles à confronter». Acerra, Martín y Mi-chon, Bernard: *Horizons Atlantiques: Villes, négoces, pouvoirs*. Rennes, Presses Universitaires de Rennes, pp. 277-292.

FREIIN VON OER, Rudolfine (1983), «*Quod omnes tangit* as legal and political ar-gument: Germany, late Sixteenth Century», *Parliaments, Estates and Representa-tion*, III, 1, 1-6.

GELABERT GONZÁLEZ, Juan Eloy (1997), *La bolsa del rey. Rey, reino y fisco en Castilla (1598-1648)*, Crítica, Barcelona.

- (1995), «The Fiscal Burden», *Economic Systems and State Finance*, en Richard Bonney (ed.), Oxford University Press, Oxford, 539-576.
- (2001), *Castilla convulsa (1631-1652)*, Marcial Pons, Madrid.

- GUTIÉRREZ, Juan (1612), *Practicarum Quaestionum crica leges regias Hispaniae Secundae Partis Novae Collectionis Regiae Lib. VII. Tractatus De Gabellis. Matriti.*
- HART, Marjolein. C. 't, (1993), *The making of a bourgeois state. War, politics and finance during the Dutch revolt*, Manchester University Press, Manchester-Nueva York.
- HERLIHY, David y KЛАPISCH-ZUBER, Christiane (1978), *Les Toscans et leur familles. Une étude du Catasto Florentin de 1427*, París.
- LAVENIA, Vincenzo (2004), *L'infamia e il perdono: tributi, pene e confessione nella teologia morale della prima età moderna*. Bologna.
- LE BRAS, George (1920), *L'immunité réelle. Étude sur la formation de la théorie canonique de la participation de l'Église aux charges de l'État et sur son application dans la monarchie française au XIII^e siècle*. Rennes, Imprimerie de la Presse de Bretagne, 1920.
- (1922), «L'évolution de la théorie canonique de l'immunité réelle depuis la publication des Clémentines jusqu'au concile de Trente». *Revue des Sciences Religieuses.*, II, pp. 411-427.
- Liber Sextus Decretalium D. Bonifacii Papae VIII. Romae, In *Aedibus Populi Romani*, MDLXXXII.
- LIPSIO, Justo (1604), *Los Seis libros de la politica*, Madrid.
- MÁRQUEZ, Fray Juan (1612), *El Governador Cristiano*, Madrid.
- MARTÍNEZ, Francisco (1788), *Introducción al conocimiento de las Bellas Artes. Diccionario de pintura, escultura, arquitectura y grabado*. Madrid.
- MEDINA, Juan de (1588), *Codex de restitutione et contractibus*. Ingolstadt.
- MISKIMIN, Harry (1984), *Money and Power in Fifteenth Century France*, New Haven, Yale University Press.
- RIAÑO, Andrés de (1650), *Memorial al rey nuestro señor sobre la contribución del Estado eclesiástico en las sisas y el medio que se puede elegir para prevenir los daños que resultan de los fraudes que se experimentan*. (s.l.).
- SAAVEDRA FAJARDO, Diego (1640), *Idea de un Príncipe Político Cristiano Representado en Cien Empresas*, Enrique Suárez Figaredo (ed.), en *Lemir. Revista de Literatura Española Medieval y del Renacimiento*, 20 (2016), ed. Munich, 1640.
- SANTIAGO FERNANDEZ, Javier de (2000), *Política monetaria en Castilla durante el siglo XVII*, Junta de Castilla y León, Valladolid.
- SOSA MAYOR, Igor (2018), *El noble atrabilgado. Nobleza y teología moral en la Castilla Moderna*, Madrid, Marcial Pons.

- SOTO, Domingo de (1556): *De iustitia et iure, Libri decem*. Salamanca, Ed. de *Tratado de la Justicia y del Derecho*, ed. Francisco Torrubiano Ripoll, Zaragoza, 2014.
- SUAREZ, Francisco (1612), *De Legibus ac Deo Legislatore* (III-17-35). Coimbra, 1612. Ed. Pereña, L., Abril, V. y Baciero, C. Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Madrid, 1977. Vol. VI.
- (1613), *Defensio fidei Catholicae et Apostolicae adversos anglicanae sectae errores*. Conimbrigae, 1613. Eguillor Muniozguren, J.R. (Ed.), Madrid, 1971.
- TORRES Y VILLARROEL, Diego de (1794), «Sueños Morales», *Obras*, IV, Madrid.
- VAN METEREN, Emanuel (1618), *L'Histoire des Pays-Bas D'Emanuel De Meteren, Ou Recueil des guerres, et choses memorables...*, Chez Hillebrant Jacobz Wou, (s. l. e.).

LA TEOLOGÍA Y LA EVASIÓN FISCAL (SIGLOS XVI-XVII)

Vincenzo Lavenia

Università di Bologna

¿PAGAR EL TRIBUTO?

Dos imágenes pueden introducir un discurso sobre la relación entre la teología cristiana y la imposición de tasas en la Edad Moderna. La primera es un magnífico fresco de la iglesia del Carmen en Florencia: el *Tributo de Masaccio*, que se inspira en un fragmento del Evangelio de Mateo (17, 24-27) menos célebre que aquel en el que se prescribe dar al César lo que es del César (22, 17-21). En la escena central el recaudador de impuestos está de espaldas como si fuese un Judas, mientras Cristo ordena a Pedro pagar con la moneda de plata encontrada en el lago de Tiberíades¹. La obra fue realizada en los años en los que se estaba redactando el catastro ciudadano de 1427 y alude a la necesidad de que el clero contribuya a las necesidades fiscales del Municipio renunciando a todas las exenciones, como Cristo. Diferente la segunda imagen, que es una tela pintada más de cien años después: se trata de *Los recaudadores de impuestos* de Marinus van Reymerswaele (alrededor de 1540). La representación grotesca de los recaudadores de impuestos indica que la pintura refleja un fuerte sentimiento antifiscal común en el momento en el que el cuadro fue realizado². Además, no resulta difícil establecer la hipótesis de que el pintor flamenco, en la elección del tema, estuviese influi-

¹ Cf. *La cappella Brancacci*, 1991.

² Cf. *Denaro e bellezza*, 2011, 23.

do por la lectura de los textos de Erasmo, ya que, como veremos, la crítica al sistema tributario está muy presente en las obras del humanista. Esta tenía su origen en una tradición antigua que nunca ha dejado de existir y que se alarga hasta nuestros días. En efecto, como ha observado Reinhard, «una latente convicción de que la fiscalidad es una lesión a los derechos podía y puede ser activada en cualquier momento»³. En 1961 el gobierno francés encargó una encuesta sobre el fraude fiscal y el 88% de las personas entrevistadas dijo aprobarlo desde el punto de vista ético en nombre de un derecho elemental a la supervivencia. La psicología antifiscal, como ha subrayado Bercé (quien refiere la información), no es en absoluto un fenómeno típico de la Edad Moderna⁴. Pero en aquella encuesta, realizada en una sociedad secularizada, no se introdujo una pregunta que en tiempos de Erasmo era de gran importancia: ¿trasgredir una ley fiscal implica el pecado mortal? Este interrogante ha recorrido el cristianismo latino desde el Medievo y se ha entrelazado con la larga duración de un cierto desprecio espiritual por la autoridad mundana que se remonta a los textos de San Agustín: «*remota [...] iustitia, quid sunt regna nisi magna latrocinia?*» (*De Civitate Dei*, IV-4). Cuando se ha intentado defender la exención del clero o criticar la naturaleza de la fiscalidad civil sobre la base de principios de justicia que aún hoy pueden parecer legítimos, la Iglesia romana no ha vacilado al manifestar su opinión y al declararse intérprete de una presunta *vox populi*. Evocar la miseria de los fieles y la licitud del fraude fue un *topos* que, como diremos, fue empleado por teólogos y canonistas que cribaron desde el punto de vista moral las necesidades fiscales del Estado, y en particular de la Monarquía hispánica. Y fue justamente en el laboratorio ibérico donde se consolidó, en el s. XVI, un léxico antifiscal católico que sobrevivió durante tres siglos. El presente ensayo tratará este tema, recordando que la relación entre el fisco y el pecado fue desentrañada sobre todo en volúmenes destinados no a los fieles, sino a los confesores o a quienes les instruían. Más tarde, con el nacimiento de la casuística, la Iglesia católica se atribuyó el papel de intérprete del vínculo de conciencia de las normas positivas, reivindicando la primacía de la teología y de las leyes canónicas y la autonomía del juicio moral respecto a las exigencias de la autoridad secular. Con la práctica del perdón sacramental la Iglesia romana podía elegir o educar en la obediencia o, por el contrario, absolver a los penitentes que rehusaban aceptar las normas penales y fiscales. Una parte de la teología moral, como intentaré demostrar, se alineó con esta segunda opción,

³ Reinhard, 1999, 18.

⁴ Bercé, 1987, 162-163.

autorizando moralmente el fraude y denunciando la iniquidad del fisco con análisis muy precisos. Muy diferente fue la actitud de la teología protestante, que, en gran parte, sostuvo el deber de los súbditos cristianos de obedecer a la autoridad secular y de pagar los impuestos incluso cuando fuera evidente la injusticia de la exacción.

LA TRADICIÓN MEDIEVAL

Pero ¿cuáles eran los fundamentos de la doctrina teológica sobre el fisco? Siguiendo la línea de Santo Tomás, el parecer tradicional sobre los tributos se basaba en cuatro principios: la licitud *ex causa efficienti* (la autoridad de quien impone la tasa); *ex causa finali* (la necesidad y el motivo justo de origen); *ex causa materiali* (sobre quién y sobre qué se imponen); *ex causa formali* (la medida y la tolerabilidad de la carga)⁵. Además, el fisco civil (*fiscus est persona ficta*, como sabemos por Kantorowicz)⁶ fundamentaba su legitimidad en la imposición de los gravámenes o a una comunidad castigada tras una derrota militar o a siervos (los cristianos no libres, los judíos, los infieles). Cuando las personas libres aceptaban voluntariamente y acordaban la entidad de un tributo se hablaba de *stipendium* dado al soberano por el ejercicio del *officium* o para afrontar necesidades reales. En ámbitos monárquicos y feudales, por tanto, no eran los contribuyentes, sino el emperador, el rey o el señor quienes estaban en riesgo de pecado si la extracción sobrepasaba los límites del *jus naturae*, aunque san Pablo en la Carta a los Romanos (13, 6-7) había prescrito la obligación de pagar la tasa a la autoridad secular. Además, cuando cesaba la causa debía cesar la recaudación, aunque se establecía una distinción: las tasas aceptadas desde tiempo inmemorial eran legítimas por costumbre, sin considerar el origen; los nuevos tributos, en cambio, eran inciertos.

Solo a partir del s. XIV la teología comenzó a legitimar la idea según la cual el soberano podía imponer nuevos tributos permanentes, reconociendo así que la guerra, como hecho no excepcional, había terminado por reforzar al fisco civil y su autoridad sobre los fieles. La Iglesia se quejó muchas veces de las cargas impuestas sobre los eclesiásticos y sus «pobres», llamó a los príncipes

⁵ Isenmann, 1995, 32 ss. Véase también algunos ensayos recogidos en Contamine, 2002. Más general Bin, 2007. Cf. también los ensayos recogidos en Ayraut y Garnier, 2012.

⁶ Kantorowicz, 1957, 164 ss. Cf. Clavero, 1986; Kellenbenz y Prodi, 1989.

pes a evitar los despilfarros y bramó contra el fisco voraz, castigando las exacciones injustas con la excomunión. Pero una parte de la teología, sobre todo en Francia, legitimó el derecho de la autoridad política a imponer nuevos tributos o a aumentar los antiguos sin aguardar el consenso de los cuerpos sociales. Así se convirtieron en palabras vacías aquellas que decían que «el rey debía vivir de lo suyo», es decir, sostenerse con el patrimonio real, y no con los ingresos fiscales. Como subraya Scordia, las categorías de *officium* y de *stipendium* tomaron la delantera al lenguaje señorial dominante hasta el s. XIII⁷. Ricardo de Middleton, por ejemplo, puntualizó que «*subditi aut servi sunt aut liberi*»: solo los primeros debían pagar impuestos sin consenso⁸. Y en una consulta escrita para Margarita de Constantinopla, Santo Tomás distingüía la condición de los judíos (a quienes era lícito espoliar) de la de los cristianos, a quienes se podía gravar solo «*ad communem populi utilitatem*» y en caso de guerra defensiva⁹. El léxico del bien común, más allá del mundo ciudadano, corroía los fundamentos del poder señorial. Por otra parte, el interés por los comportamientos fiscales que se encuentra en las obras del tardo Medievo fue el resultado de la obligación anual de la confesión auricular como juicio en el fuero interno sancionada en el IV Concilio de Letrán¹⁰. ¿Podía ser absuelto del pecado de robo quien confesaba a un sacerdote evadir impuestos? Y ¿en qué medida el status de un gobernante corría el riesgo de la culpa en materia de impuestos? Estos interrogantes maduraron en los siglos XIV-XV, cuando en los ámbitos no municipales la imposición fiscal se fue haciendo regular para satisfacer las necesidades burocráticas, de prestigio, de gracia y de guerra de los soberanos; se caracterizó por la iniquidad, porque las clases privilegiadas, sobre el papel, estaban exentas; se basó en gran parte en los monopolios y en los consumos (en impuestos indirectos); fue progresivamente arrendada; se lucró con multas y confiscaciones y fue acompañado de las cargas que la Iglesia pedía a los fieles¹¹.

En los espacios municipales fueron los impuestos directos los que suscitaron las mayores resistencias. De hecho, las estimaciones de riqueza como

⁷ Scordia, 2005.

⁸ Scordia, 1999, 133.

⁹ Thoma Aquinas, 1924, 116-120. Una traducción inglesa en Thoma Aquinas, 2002, 236-237. Sobre la célebre consulta cf. Todeschini, 2002, 133 ss.

¹⁰ Sobre el momento crucial del IV Concilio de Letrán me limito a remitir a Tentler, 1977; Bossy, 1985; *L'Aveu. Antiquité et Moyen-Âge*, 1986; Prodi, 2000; Rusconi, 2002; Hartmann y Pennington, 2008.

¹¹ Cf. Menjot y Sánchez Martínez, 2011.

el catastro florentino de 1427 no sirvieron para repartir el impuesto directo, que gravaba el campo y las ciudades dependientes; ni para bajar los impuestos indirectos (gabelas, monopolios, peajes) que nutrían (de manera insuficiente) los ingresos de las ciudades-Estado¹². Mientras en los reinos nacían tributos como la *taille*, en ciudades como Florencia estimar el patrimonio de los *cives* sirvió para repartir la carga de los préstamos forzados introducidos para hacer frente a la deuda. El sistema, que correspondía a ciertos intereses, proporcionó a las clases acomodadas rentas derivadas de la fiscalidad indirecta y creó una circulación de riqueza de abajo a arriba que favoreció a quienes estaban en posición de responder a las necesidades de la deuda¹³. Los *cives* eran propietarios de la deuda y dueños del gobierno de las ciudades (piénsese en el banco de San Jorge en Génova). Como ha evidenciado Kirshner, la deuda de las ciudades suscitó un animado debate teológico sobre el mercado de los títulos de deuda, que eran negociables, y sobre la licitud de pagar intereses por los préstamos forzados: ¿se trataba de usura? Y ¿a partir de qué umbral?¹⁴ Pero el debate no se limitó a Italia. Si se mira a la confederación de ciudades que fundó la Corona de Aragón sobre bases pactistas, se pueden leer páginas como las del fraile menor Francesc Eiximenis que, pensando en Valencia, escribió que el fisco debía proteger a los mercaderes, la parte más activa y generosa de las ciudades, «tesor de la cosa pública». Para hacerlo debía reducir los peajes y los impuestos sobre las mercancías y castigar a quienes viviesen de rentas¹⁵. En definitiva, hasta comienzos del s. XV en Italia, en Flandes, en Valencia o en la Alemania urbana, cuando los teólogos trataban el tema de la fiscalidad se ocupaban de la usura y de la salvaguardia de los mercaderes, to-

¹² Sobre los sistemas fiscales urbanos en el tardo Medioevo y a comienzos de la Edad Moderna véase Menjot y Sánchez Martínez, 1996-2004. Para el ámbito ibérico Menjot y Sánchez Martínez, 2006. Una síntesis sobre Italia en Pezzolo, 2013 (al que remito por la bibliografía). También desde una perspectiva comparativa Furiò, 1996. Para una visión a escala mundial véase Yun-Casalilla, 2012.

¹³ Molho, 1971; Molho, 1996; Molho, 2006. Sobre la fiscalidad florentina cf. también Conti, 1984, 306 ss.; Goldthwaite, 2009.

¹⁴ Kirshner, 1970 (con referencias a Pedro de Ancarano, Gregorio de Arimino, Guglielmo Centueri, Bartolomeo de San Concordio y otros); Kirshner, 1976 (para los textos de Pedro Juan Olivi, Johannes von Erfurt, Alessandro Lombardo, Astesano de Asti); Kirshner, 1977; Kirshner, 1982; Kirshner, 1983. Cf. Armstrong, 2003.

¹⁵ Francesc Eiximenis, 2009, capítulos XXXIII y XXXIV. Sobre el autor Evangelisti, 2006, en part. capítulo III; Verdés Pijuan,, 2015. Para una síntesis sobre los sistemas fiscales aragoneses Sánchez, Furió y Sesma Muñoz, 2008. Sobre Flandes Munro, 2008.

davía no de la obligación moral hacia las leyes fiscales, que habría implicado culpabilizar a los defraudadores.

Las cosas cambiaron en el s. xv, con el aumento de los costes de la guerra, con el arrendamiento de los impuestos y con la consolidación de las oligarquías y de las *signorie* en el mundo de las ciudades. En aquel período una obra importante fue la *Summa* del dominico Antonino Pierozzi, obispo de Florencia (1389-1459). Sin defender con demasiada energía la exención del clero¹⁶, distinguió las repúblicas de los regímenes señoriales y escribió que el interés correspondiente por los títulos de deuda eran lícitos, aunque era necesario que no hubiera fraude en el momento de estimar la riqueza de los prestamistas (las páginas sobre los sistemas de evasión adoptados en Florencia son muy interesantes). La fiscalidad sin embargo no era nunca del todo equitativa, especialmente en los reinos, donde las *tallas* eran vistas como «rapinae» y eran lícitas solo cuando derivaban de la costumbre o de un pacto suscrito por la representación estamental; de otro modo los súbditos que defraudaban no pecaban si lo hacían «sine scandalo». Acerca de los peajes y de las gabelas sobre los consumos, Antonino precisaba además que si las leyes prescribían multas para los defraudadores en el momento de ser descubiertos, el fiel no estaba obligado «in foro conscientiae» a pagar los impuestos espontáneamente sino solo si se viera forzado. En esencia, el pecado de robo no existía y el confesor podía absolverlo¹⁷. A finales del s. xv, al hacerse con el poder en Florencia, Girolamo Savonarola denunció la falsedad de la retórica del «bien común» y la iniquidad en la gestión de la deuda pública, e intentó introducir un impuesto progresivo para golpear a las clases más ricas; pero se encontró con

¹⁶ Bizzocchi, 1987, 310.

¹⁷ Beatus Antoninus, 1571, tit. 1, cap. 11, *De materia Montis in Florentia, imprestitorum in Venetjs et locorum Ianuae*, ff. 47r-59v; cap. 13, *De avaritia*, ff. 64r-68v. La estimación patrimonial ocurría con la autodenuncia o con la inspección de los magistrados recaudadores, y podía provocar fraudes, extorsiones y pecados de robo. El reparto debía ser equitativo: intentar evadir ocultando la riqueza era una culpa que se reparaba con la *restitutio*. Pero cuando se suponía que casi todos ocultaban una parte de sus bienes («*quasi omnes [...] occultare partem suorum bonorum*»), entonces el fiel estaba excusado porque declarando con sinceridad toda su riqueza habría debido soportar una carga mayor («*quia omnia manifestando ultra debitum graverentur secundum ratam contingente*»). El autor era consciente hasta tal punto de los defectos de los sistemas de estimación (favores, rencores, distribución desigual, fraude) que sostenía que era más útil para una comunidad mantener la confianza en los funcionarios que interponer denuncias por cifras fútiles o por casos de error sin dolo, y sugería nombrar «*exgravatores*»: funcionarios que, después de haber aceptado las quejas y hecha pública una primera posible división, volvieran a dividir después la carga de los impuestos y de los préstamos según las sugerencias recibidas de los ciudadanos.

muchas resistencias y el poder de su partido pronto fue anulado¹⁸. El mundo municipal se encontraba en el ocaso, no solo en Italia, y fue justamente entonces, en el umbral del s. XVI, en un contexto caracterizado por los cambios en los sistemas financieros y en la guerra, por la consolidación de los poderes monárquicos y por el ascenso de las grandes potencias, cuando se formó un nuevo discurso teológico sobre la fiscalidad antes de la Reforma.

LA TEOLOGÍA Y EL FISCO: DE ENRIQUE DE GANTE A ERASMO

Si hubo un hombre hostil a la Escolástica de los frailes, este fue Erasmo. Nacido en el ámbito ciudadano de Flandes, en uno de los *Colloquia*, con título *Ichthuofagia* (Comer pescado, 1526), arremetió contra los recaudadores de impuestos y contra quien se lucraba con la deuda pública: «quien roba una moneda, va a la horca; quienes espolian a tanta gente defraudando dinero público, con los monopolios, con la usura, con miles de trucos y engaños, son queridos y respetados»¹⁹. En uno de los *Adagia* más conocidos (*A mortuo tributum exigere*: Exigir el tributo al muerto), Erasmo también atacó las ganancias «usurarias», escribiendo que el dinero en la *civitas christiana* se había convertido en la cosa más importante: lo exigía el clero, lo exigía el señor con sus arrendatarios, lo exigían las ciudades. El peso de la fiscalidad se había convertido en insostenible, especialmente para los pobres, y alimentaba el lujo de unos pocos. Se ignoraban así las palabras de Cristo: *jugum meum suave*, el peso de mi ley es ligero. Los príncipes inventaban siempre nuevos impuestos, y cuando no eran suficientes recurrián a la guerra o a las multas para castigar delitos, como el pequeño fraude, que se podían tolerar sin escándalo²⁰. Eras-

¹⁸ Savonarola, 1971-1972, vol. 1, 221-223 (predica VIII, 24 de febrero de 1496); vol. 3, 335 (predica XLVI, 5 de abril de 1496), y 403 (predica XLVIII, 10 de abril de 1496); Savonarola, 1965, 137 (predica VIII, 7 de diciembre de 1494). Cf. Prodi, 2013, 84-94.

¹⁹ «*Qui nummum tollit, pendet; qui [...] usuris, qui mille technis ac fraudibus tam multos spoliant, inter praecipuos habentur*», Erasmus, 1972, 534 (*Ichthuofagia*, §§ 1445-1457).

²⁰ «*Quotidie novas exigendi vias excogitant, et quicquid semel invasit per occasionem temporis, id mordicus retinent. Haec per se satis odiosa, dum per insolentes ministros odiosius exercentur [...], invidiam conciliant principibus; sed sese nihil indignum existimant, unde [...] fames accrescat tenuibus et [...] praedonum magis luxuries alatur*». Erasmus, 1998, 334. El fragmento aparece en la segunda edición de los *Adagia* (1515). Sobre la historia de la traducción de Erasmo en España resulta fundamental Bataillon, 1991.

mo reafirmó la condena en la *Institutio principis Christiani*²¹ y —consciente o no— en su batalla contra las cargas fiscales tuvo como aliados justamente a aquellos frailes que despreciaba. De hecho, en nombre del excesivo peso de los tributos civiles sobre los «pobres», de la necesidad de discernir la licitud de un impuesto según la costumbre, de atacar el arrendamiento de los impuestos indirectos (sobre todo cuando hubiesen sido arrendados a los judíos) y de corroer la autoridad secular y sus apetencias sobre los bienes de la Iglesia, una parte de la teología escolástica (la menos tomista) comenzó a contestar a la obligación derivada de las leyes fiscales mientras llevaba a cabo la elaboración teológica vinculada a las ciudades. Así, a la pregunta de si una ley penal humana obligaba a los fieles como una ley divina o natural, los autores de *summae* para los confesores respondían devaluando el valor interior de las normas positivas inspirándose en un escrito de Jean Gerson, el *De vita spirituali animae*, redactado en 1402. La obra fue escrita contra el abuso de las excomuniones y de las leyes canónicas, y trataba los tributos brevemente²²; pero su éxito estuvo ligado a un discurso antifiscal que retomaba incluso algunas tesis de Henri de Gand. En el *Quodlibetum III, quaestio 22*, de hecho, había escrito que si un castigo (o multa) sancionaba la trasgresión de las leyes humanas estaba excluido el pecado porque no se podía castigar al fiel dos veces, con la pena y con la culpa, como decía un pasaje del profeta Naum (1,9)²³. El texto de Gerson y el de Henri de Gand —que dio origen a la doctrina de las «leyes puramente penales»²⁴, es decir, no agravadas por una culpa teológica porque se dirigen a prescribir solo el castigo— llegaron a ser fundamentales cuando, más tarde, los frailes menores de la Observancia afrontaron la cuestión de las cargas fiscales.

Lo hizo sobre todo Angelo Carletti da Chivasso, quien también se ocupó de los títulos municipales de deuda. Promotor del Monte de Piedad y predicador antijudío²⁵, en 1486 en un manual para confesores conocido como *Summa angelica* (Lutero la definió como diabólica), en los párrafos dedicados

²¹ Prodi, 2009, 248-250.

²² Gerson, 1960-1973, vol. 3, *De vita spirituali animae*, 157: «nulla transgressio legis naturalis aut humanae [...] est de facto peccatum mortale»; 140: «[Sunt] leges quae ex legibus divinis non plus deduci possunt aut minus quam oppositae: talliae magnae et tributa concedenda sunt huic principi, et similes».

²³ Henricus a Gandavo, 1961, ff. LXXXI-LXXXII. Se trata de la reimpresión facsímil de la primera edición (1518).

²⁴ Cf. Daniel, 1968.

²⁵ Todeschini, 2001; Langholm, 2003, *ad indicem*.

a los tributos Carletti criticó la pretensión del poder civil de disponer de los bienes de la Iglesia; exaltó el derecho canónico; dijo que el fisco se había convertido en un saco sin conciencia que se embolsaba incluso lo que no le pertenecía (*«saccus sine conscientia qui imbursat omnia male quaesita»*)²⁶; lloró por los pobres, pero pensando en los mercaderes; y sugirió absolver a los penitentes que hubiesen evadido tasas civiles porque el riesgo de incurrir en una multa prescrita para los impuestos excluía la culpa y el deber de restituir antes de la sanción. A los confesores confió el juicio sobre la moralidad de los tributos (*«videant [...] utrum sint obligatoria ad culpam»*) y la tarea de tranquilizar a quienes defraudaban tasas arrendadas. La *consuetudo* (que definió como *«contemptus interpretatus»*) consideraba los peajes recientes ilícitos (se podía esconder la mercancía para evitar pagar) y los impuestos directos podían ser evadidos cuando fueran excesivos, injustos o no repartidos por pueblos y por fuegos²⁷. Estas tesis fueron divulgadas por Gabriel Biel en su comentario a las *Sententiae* de Pietro Lombardo²⁸ y Battista Trovamala en la *Summa Rosella*. Trovamala observó que las cargas fiscales eran gravosas sobre todo en Italia, donde pagaban incluso los nobles y mercaderes, y escribió que era necesario evitar fiscalizar los bienes de primera necesidad y justificar el fraude cuando las cargas fueran nuevas o insostenibles. El confesor debía ser indulgente y ponerse del lado del contribuyente (*«Melior est condito possidentis»*). Por otra parte, como se deducía de Henri de Gand, las leyes civiles ocupan de la bolsa y de la carne, no del espíritu (*«non angustiant conscientiam sed bursam vel carnem»*)²⁹. Lejos de ser un pecado, a los ojos del teólogo la evasión fiscal era una forma de legítima defensa contra un yugo que ya no generaba un bienestar virtuoso.

El inquisidor dominico Silvestro Mazzolini (Prierias), en su afamada *Summa* (1514), siguiendo la doctrina de Santo Tomás y de Ramón de Penyafort replicó que la culpa y la pena no eran alternativas. El riesgo de ser multado no anulaba el deber de restituir ni la evasión, como sosténian los teólogos franciscanos. El confesor, no obstante, no debía forzar al fiel a saldar las cuentas con el fisco, si no limitarse a sugerir compensar con obras pías cuanto debía³⁰.

²⁶ Angelus de Clavasio, 1569, vol. 1, f. 325v (*sub voce* «Fiscus»).

²⁷ *Ivi*, vol. 2, f. 116r-v (*sub voce* «Pedagia»), f. 239r.

²⁸ Biel, 1519, *dist. XV, q. V, P*. Ver también *q. XIII, E-F*.

²⁹ Baptista Trovamala, 1495, *sub voce* «*Pedagium*», ff. 385v-389r.

³⁰ Prierias, 1581, ff. 340r-349r, *sub voce* «*De gabellis et omnis publicis exactionibus*». Sobre el autor véase Tavuzzi, 1997.

Con Prierias estuvo de acuerdo el dominico Giovanni Cagnazzo en la *Summa Tabiena* (1517)³¹. Prierias y Cagnazzo actuaban en Italia, y el primero estaba muy vinculado a la Curia romana (fue incluso maestro del Sacro Palacio). Sin embargo, en aquellos años la reflexión teológica comenzaba a florecer sobre todo fuera de Italia, en la Península ibérica, donde la Escolástica adquiría un creciente prestigio en los *Studia* en estrecha relación con la política, la economía y con los conflictos religiosos de la época.

LOS TEÓLOGOS, LA CRUZADA Y LA HACIENDA

Después del ascenso al trono de Carlos de Habsburgo, en España el análisis teológico sobre los tributos, que gravaban más a Castilla que a Aragón (donde la Monarquía estaba vinculada por una constitución pactista), invocó la tradición francesa y la italiana, pero tuvo características particulares. De hecho, lo que llama la atención en las *quaestiones* teológicas y en los manuales ibéricos para los confesores —que inundaron Europa después de 1550— es el espacio reservado al tema de las restituciones y, dentro de esto, al problema de los tributos (ya analizados en el tardío Medioevo en una serie de textos que han sido estudiados recientemente)³². Tratando el deber de *restitutio* (estrechamente conectado con el sacramento de la penitencia) los sumistas debatieron no solo sobre el fisco secular y la usura, sobre los contratos y el riesgo, sino también sobre la colección de indulgencias concedidas por los papas a finales del s. XV con la bula de la Cruzada. Según lo acordado con los reyes, las limosnas de los fieles podían ser retenidas casi por completo por la Hacienda para los esfuerzos de los soberanos en la lucha contra el Islam³³. ¿Pero qué significaba esto en concreto, y qué tenía que ver con el fraude? La doctrina de la restitución se fundaba en la carta de Agustín a Macedonio (*epistula 153*), sobre el *Decretum* (*Causa XIV, quaestio 6*) y sobre todo en un pasaje del Evangelio de Lucas (19,8), donde se narra el encuentro de Cristo con Zaqueo, un pecador que se arrepiente y afirma: «ofrezco la mitad de mis bienes a los pobres; y si he defraudado a alguien, restituyo cuatro veces la cantidad». Zaqueo, que había violado en concreto el séptimo mandamiento, es un *publicano*, no un

³¹ Cf. *Tabiensis*, 1569, vol. 1, 770 («*Fiscus*»); vol. 2, 495-999 («*Pedagia*»).

³² Véase por ejemplo Pérez, 2002, vol. 1 §§ 34-36, 104; vol. 2 §§ 123-124. Cf. Menjot, 2008.

³³ Goñi Gatztambide, 1958; Nieto Soria, 1993. Con respecto a lo que diré en este y en el siguiente párrafo remito a Lavenia, 2004.

usurero: es decir, un recaudador del Imperio que se lucra con los impuestos. Para conseguir el perdón, tiene el propósito de cumplir con el deber bíblico de restituir los bienes obtenidos sin justo título (*los male ablata*); un deber que en el mundo cristiano, gracias a un conjunto de reglas nacidas de la praxis de la confesión, se extiende hasta generalizar la compensación debida por un pecador, también por delitos como el estupro³⁴. Pero, como subrayó Santo Tomás, no siempre se podía restituir directamente a quien se había sido perjudicado, se tratase de una persona o de una institución. En ese caso, se podía pagar el importe a restituir en forma de limosna. El teólogo no aludía solo a la caridad: la doctrina del Purgatorio, en efecto, permitió vender cartas de indulgencia que condonaban el deber de restituir un *turpe lucrum incertum*³⁵ atendiendo al deseo de los fieles de saldar las cuentas con el más allá, incluso en el momento de la muerte, pero sin manchar el honor, con la intervención discreta y privada de un confesor.

En la Península ibérica de la Segunda Escolástica las páginas dedicadas a la *restitutio* se multiplicaron a partir de comienzos del s. XVI: en los comentarios a las *Sententiae* de Pedro Lombardo y a la *Summa* de Tomás; en los tomos *De iustitia et iure*; en los volúmenes dedicados al fisco y en las consultas para la Juntas de gobierno. Pero, ¿cuál fue la causa de tal florecimiento? Había materias (como el tráfico colonial) que requerían respuestas al problema del *turpe lucrum*: la doctrina de la *restitutio* debía ampliarse y mundializarse, y eso ocurre en las páginas de Domingo de Soto y de otros teólogos y juristas de su tiempo. Pero no se trató solo de esto. A finales del s. XV había habido disidentes como Pedro de Osma que (como después harán Erasmo, Lutero y los alumbrados) habían rechazado las indulgencias en el plano teológico y espiritual. Sin embargo, en España criticar la *restitutio* significaba invalidar un recurso fiscal, además de cuestionar la doctrina de la Iglesia, y la tratadística dedicó un amplio espacio a legitimar el deber de reparar las violaciones contra el séptimo mandamiento sugiriendo los modos para hacerlo.

Tomemos una obra poco conocida, el *De ablitorum restitutione* de Pedro de Navarra. El autor subrayó que entre la satisfacción y la restitución había una diferencia y que restituir el *turpe lucrum* era un deber de justicia (no de caridad) que dependía de las normas adoptadas por los papas de acuerdo con los principios. Por eso se podían reparar los pecados ocultos de robo con las bulas de la Cruzada. Los predicadores, de hecho, exhortaban y amenazaban

³⁴ Cf. Alessi, 1990; Prodi, 2011.

³⁵ Ceccarelli, 2003, 64.

con la excomunión a los fieles para que compraran las cartas de indulgencia y por aquella vía se podían condonar muchas violaciones ocultas o inciertas del séptimo mandamiento, incluida el fraude fiscal³⁶. La bula fue un arma tan eficaz para engordar las cajas endeudadas de la Hacienda, y tan capaz de suscitar la respuesta de los súbditos, que el confesor de Carlos V, el fraile menor Alonso de Castro³⁷, en el *De potestate legis poenalis* (aparecido en el Año Santo de 1550), además de defender la confiscación contra los herejes y los conversos y la privatización de los bienes comunales, estigmatizó los fraudes y a los teólogos que desvalorizaban las leyes humanas y penales. Estas obligaban al fiel en el fuero interno sobre todo cuando así estaba prescrito en las normas, como era en el caso de las leyes fiscales castellanas. Por tanto, el penitente estaba obligado a restituir los *male ablata* cumpliendo con el deber de pagar los tributos porque era gravado al mismo tiempo con la pena en la que podía incurrir y con la culpa originada por el pecado. Los teólogos y los confesores que predicaban lo contrario ponían en riesgo la conciencia de los fieles, que podía ser aliviada con las «espontáneas» limosnas de la Cruzada³⁸.

La Cruzada no era el único instrumento de perdón: piénsese en los perdonos concedidos por la Cámara de Castilla después de un desembolso³⁹. Pero baste decir aquí que el léxico de la *restitutio*, junto con temas como el cercamiento y la privatización de los bienes comunales (fenómenos avanzados en Castilla)⁴⁰, terminó por afectar a las dudas originadas por el fraude fiscal. Para verificarlo léase el *De poenitentia, restitutione et contractibus* (1546) del fraile menor Juan de Medina, teólogo destacado en Alcalá. La obra trató temas «tradicionales» como la usura, los cambios, las apuestas, la simonía, junto a argumentos de tipo meramente fiscal. La defensa de la Cruzada es explícita: «*tributa et vectigalia* —se lee— *sub poena peccati mortalis sunt dominis solvenda*». Las tasas debían ser pagadas a los superiores, de otro modo se pecaba. Si no se hacía, se podía pagar una compensación por la vía de la limosna⁴¹. Además, si se abre el *Compendio de las tres gracias de la Santa Cruzada, Subsidio y Escusado* de Alonso Pérez de Lara (1610), se comprende que el elenco de las composiciones afec-

³⁶ Cf. la tercera edición: Navarra, 1606, vol. 1, 2, 11, 283-284, 291.

³⁷ Cf. Castro 1958a.; Castro 1958b; Lavenia, 2004, 183-217; Mainhold, 149-173.

³⁸ Castro, 1568, ff. 96v-99v, 114v-115r.

³⁹ Dios, 1993, 327-337, 342-351.

⁴⁰ García Sanz, 1980; Vassberg, 1984, 169 ss., 219 ss.

⁴¹ Medina, 1581, vol. 2, 47, 89-100. Las páginas en las que el teólogo defiende la Cruzada y la *restitutio* «per bullas et indulgentias» preceden a la parte dedicada al fisco.

taba a muchos casos. La Cruzada era leída durante un rito que «usa la Santa Iglesia, quando matando candelas, anatemiza [...] a los que no restituyen». La composición ocurría delante de los delegados del comisario de la Cruzada y las culpas que se podían perdonar eran realmente muchas: la evasión fiscal, la corrupción, la adulteración de las mercancías, el quebrantamiento de los bienes comunales, o por el contrario el ejercicio de antiguos derechos sobre tierras privatizadas⁴². En España, como sabemos, había tributos civiles como la castellana alcabala; pero el fisco recibía también las tercias —las cuotas de los diezmos— y tenía pretensiones sobre los subsidios, contratados en las asambleas del clero hasta comienzos del s. XVI, además de retener las rentas de las tres órdenes militares de Castilla. La mezcla entre tributos de la Iglesia y tributos seculares, que caracterizó gran parte de la Europa católica, en España fue más estrecha que en cualquier otra parte⁴³. Pero fue sobre todo la Cruzada (para cuya gestión fue creado un Consejo real)⁴⁴ la que evidenció la importancia que tuvo en España el uso de instrumentos de tipo espiritual para legitimar el fisco y para perdonar los fraudes que no se podían recuperar directamente. Para ello era necesario que los teólogos escribieran que las normas tributarias obligaban la conciencia; pero no todos eran de esta opinión.

APOGEO Y DECLIVE DEL LÉXICO TEOLÓGICO FISCAL

Castro y Medina, de hecho, buscaban replicar no solo a las posiciones de Angelo da Chivasso, sino también a los cursos impartidos en 1535 en Salamanca por el más ilustre teólogo de la Orden de los frailes predicadores, después de años de revueltas y de acaloradas discusiones sobre el fisco en las Cortes de los primeros años del reinado de Carlos I⁴⁵. Comentando la *quaestio* 62 de la *Secunda Secundae* de Santo Tomás (las lecciones circularon manuscritas), Francisco de Vitoria se había preguntado sobre la licitud de los impuestos castellanos (los

⁴² Pérez de Lara, 1672, 26-32.

⁴³ Para una visión general sobre sistema fiscal español y sus deudas, desde finales del s. XV, cf. por lo menos Carande, 1965; Moxó, 1969; Ulloa, 1977; Artola, 1982; Garzón Pareja, 1984; Muto, 1995; Gelabert, 1999; Ladero Quesada, 2009.

⁴⁴ Martínez Millán y Carlos Morales, 1991.

⁴⁵ Para la bibliografía remito a Carretero Zamora, 2012. Sobre las revueltas y el problema de la fiscalidad véase Duran, 1982; Martínez Gil, 2002. Sobre las relaciones entre Corona, Cortes y ciudades a comienzos del s. XVI Nader, 1990; Thompson, 1993; Espinosa, 2009.

portazgos, la alcabala), y había cuestionado, por un lado, el uso de la excomunión para empujar a los fieles a reparar los fraudes, por otro la licitud de las leyes que prohibían, bajo pena de pecado mortal, la caza, la pesca y la recogida de leña sobre suelos y en aguas en su tiempo comunales y privatizadas por la Corona. Vitoria criticó la idea de que la ley secular pudiese prescribir prohibiciones morales (como hacía la Iglesia), destacando que gran parte de las leyes fiscales eran injustas y que el peso tributario golpeaba a los pobres a través de la fiscalidad indirecta. Por tanto, el evasor o quien hubiese ejercitado los derechos de leña, pesca o caza no debía restituir: nadie, en efecto, confesaba haber sustraído lo que consideraba comunal. Además, valía el principio por el cual el riesgo de la multa excluía el pecado. Vitoria de todos modos aconsejó a los confesores ser cautos: una cosa era absolver a los fieles en secreto, y otra predicar en público la licitud de defraudar⁴⁶.

A pesar de esto, los intérpretes contrarios a él (como Castro) denunciaron que la tesis de la licitud de la evasión era promocionada por teólogos hostiles al fisco civil y a la bula de la Cruzada. Pero no se trató de acusaciones inventadas, porque una línea tolerante hacia el fraude circuló no solo en la universidad, sino en los textos para los confesores (auténticos *best-sellers* en su tiempo)⁴⁷. Baste leer al canonista Martín de Azpilcueta (el doctor Navarro)⁴⁸, autor de uno de los más exitosos manuales para la penitencia, aparecido en castellano en 1552. Influido por Gerson, por Carletti, por Vitoria y por Erasmo, estaba convencido de que la autoridad secular, de origen contractual, actuaba con un vicio de ilegitimidad, violando la costumbre. Azpilcueta se vinculó a los primeros jesuitas, quienes más tarde usarían el manual (traducido al latín en 1573) como texto de referencia para los confesores y para la enseñanza de la casuística; y asumiendo una posición conservadora se opuso a la colaboración entre la Iglesia y el Reino civil, exaltó la potestad indirecta de los papas y puso el acento sobre el carácter «medicinal» de la confesión frecuente. Además, dedicó muchas páginas a la crítica al fisco y a las usurpaciones de los *communalia*, de manera más explícita que Vitoria. El confesor no debía forzar a los fieles a obedecer las normas penales. Las leyes humanas civiles no vinculaban la conciencia y era necesario perdonar a quien rehusaba restituir los tributos evadidos, a quien pasaba de contrabando las mercancías defraudando al fisco, a quien no pagaba la alcabala, el portazgo, la

⁴⁶ Vitoria, 1932-1935, vol. 3, *De iustitia*, 150-156, 214, 227-233.

⁴⁷ Turrini, 1991; Azoulai, 1993; Hurtubise, 2005.

⁴⁸ Sobre la biografía Lavenia, 2003.

sisa; a quien pescaba, pastoreaba, cazaba y recogía leña en los campos que un día fueron comunales⁴⁹. Sus tesis hicieron fortuna cuando se trasladó a Roma para defender a Bartolomé de Carranza. En aquellos años en un breve comentario sobre el capítulo *Fraternitas* del *Decretum*, Azpilcueta radicalizó su tesis exaltando la *consuetudo* contra las leyes. La costumbre de defraudar debía ser tolerada porque desde siempre había sido aceptada por los fieles. Las leyes debían adaptarse a los hombres, no al contrario, y evitar imponer cargas insostenibles. Por tanto, los confesores podían absolver a los fieles del deber de restituir, sobre todo en España, donde el rey disponía de los bienes de la Iglesia más que cualquier otro soberano⁵⁰. Las páginas de Azpilcueta influyeron a escritores de la casuística como al fraile portugués Luis de Beja Perestrelo, activo en Bolonia, que en los *Responsa casuum conscientiae* fue muy explícito al legitimar el fraude de los tributos civiles⁵¹. Y así el nuevo léxico antifiscal estableció algunos principios básicos: que las penas civiles no obligasen; que no fuese solicitada al súbdito la restitución espontánea de la deuda fiscal; que fuese necesario el consenso para convertir en justa una exacción; que la costumbre moderara las leyes; que el peso de los tributos comportara la licitud de evadir; que las autoridades imponiendo una multa aceptaban anular la culpa; que el confesor debía favorecer las razones del propietario contra las del fisco y que eran ilícitos los tributos sobre bienes de primera necesidad y los introducidos de manera reciente.

Azpilcueta se convirtió en consejero de Pío V, quien reafirmó la antigua norma canónica según la cual cada nuevo tributo debía ser aprobado por la Sede apostólica y lanzó la excomunión para quien desobedeciera en la *bulla In coena Domini* de 1568⁵². Se abrió así una controversia con la Monarquía de Felipe II que temía la revocación de los beneficios de la Cruzada y hacía frente a una deuda crónica y a la resistencia de los cuerpos sociales y de las ciudades⁵³. Además, después de la bancarrota de 1575, que implicó el aumento de la alcabala, los conflictos en Europa agravaron la presión fiscal, con la introducción del excusado y después de los millones. Y con la urgencia de

⁴⁹ Cf. Azpilcueta, 1618-1621, vol. 1, *Enchiridion confessariorum*, 391-399.

⁵⁰ *Ivi*, vol. 3, *Commentarius de lege poenali in cap. Fraternitas*, 671-686. Sobre las acusaciones al rey de España vol. 2, *Tractatus de redditibus beneficiorum ecclesiasticis*, 506. El texto apareció en castellano en 1556 y en latín en 1568.

⁵¹ Beja Perestrelo, 1621, vol. 1, 25-29, 131.

⁵² Giannini, 1997.

⁵³ Fortea Pérez, 1990; Bouza, 1998; Fortea Pérez y Gelabert, 2008.

recaudar dinero se recurrió a la ayuda de los frailes, como sucedió en 1590, cuando el rey encargó a Domingo de Bañez que recaudase un préstamo de la nobleza castellana a modo de anticipo fiscal⁵⁴. Pero esto no salvó a la Corona de la bancarrota del 1596, después de la cual las doctrinas que alentaban a los confesores a absolver a los evasores parecían inadmisibles, aunque el debate teológico prosiguió con una libertad que puede parecer sorprendente y que con el tiempo contribuyó a forjar un reflejo de una mentalidad poco inclinada a la disciplina política y al pago espontáneo de las tasas⁵⁵. Luis de Molina, de la Compañía de Jesús⁵⁶, en el *De iustitia et iure* afirmó que el tributo era parte de un contrato que, cuando fuese violado, eximía a los súbditos de la obligación de pagar los impuestos⁵⁷; el también jesuita Tomás Sánchez, en los *Opuscula Moralia*, condenó la enajenación de los *communalia* y alabó los escritos de Azpilcueta, escribiendo que los pobres debían pensar primero en su familia y después en el Estado⁵⁸. Pero en el lado opuesto se formó una doctrina de la obediencia que tenía entre sus partidarios a jesuitas del calibre de Gabriel Vázquez y Francisco Suárez. En opinión de estos los reyes eran libres de establecer nuevos tributos, porque ni la *consuetudo* ni la alternativa entre culpa y pena favorecían la conciencia del evasor. Un Imperio como el español, que defendía la «fe verdadera», tenía costes enormes y el fraude no era tolerable: era necesario obedecer a los soberanos sin eximir ni siquiera los bienes del clero⁵⁹. Los intereses del fisco también fueron defendidos por

⁵⁴ Beltrán de Heredia, 1972-1973. Pero el mismo teólogo escribió que la evasión en algunos casos no era un fraude doloso sino una forma de cautela («*fraus aut dolus, sed cautela*»). Véase Bañez, 1595, 132-141. Sobre algunos teólogos desatendidos en estas páginas remito a Aliaga Girbés, 1972; Barrientos García, 1993; Barrientos García, 2011. En general sobre el pensamiento económico de los teólogos españoles de comienzos de la Edad Moderna Fuentes Quintana, 1999.

⁵⁵ Véase lo que escribe Gelabert, 1997, 336-342. Cf. Fortea Pérez, 2003. Sobre los desarrollos del debate acerca de los impuestos véase también Vigo Gutiérrez, 1981; Bianchini, 1993; Perdices de Blas y Revuelta López, 2011.

⁵⁶ Sobre las posiciones de los jesuitas acerca de las tasas véase Höpfl, 2004, 306-313.

⁵⁷ Véase Molina, 1659, vol. 3, *pars I, tractatus II*, columnas 482, 503-505. La obra apareció entre 1593 y 1609. Cf. Alonso-Lasheras, 2011, 204 ss. Sobre Mariana Fernández de la Mora, 1999; Braun, 2007, *ad indicem*. Posiciones similares a las de Molina en Sá, 1601, 260-263, 401-408.

⁵⁸ Sánchez, 1681, 35-40, 292-305.

⁵⁹ La doctrina del Navarro, escribió Vázquez, nunca me ha gustado («*mihi nunquam placuit*»). España sostiene el peso de muchas provincias y la defensa de la cristiandad: el rey Felipe infunde temor a los herejes y a los otomanos. El peso del Imperio, por tanto, justifica la carga fiscal y su aumento. Algunos proponen dejar Italia o Flandes («*dicit aliquis: relinquat Flandriam, deserat Italiam*»). Pero un rey no puede abandonar los dominios recibidos en

el francés Valère Regnault en la *Praxis Fori Poenitentialis* y el flamenco Leonard Leys (Lessius) en el *De Iustitia et Iure*⁶⁰, mientras en la Península italiana prevaleció la tesis del Navarro⁶¹. Esto significa que en la reflexión teológica hubo en torno al tema de los impuestos una respuesta «absolutista» que se opuso a la contractual y canónica, mientras el texto de algunas leyes civiles en la Monarquía hispánica continuó aludiendo al vínculo de conciencia. La pragmática sobre el grano exigió a los súbditos no ocultar nada por el «pecado en que incurren los transgresores de los justos mandamientos de su superior» (1571)⁶².

Pero el conflicto fue más amargo con las comunidades aragonesas⁶³, que no aceptaron el aumento de los tributos para pagar una deuda que a sus ojos beneficiaba a los «extranjeros»; hasta tal punto que se llegó a la revuelta de 1591. Algun año antes, en las *Flores theologicarum quaestionum* el fraile valenciano José Anglés, en la línea del doctor Navarro, había reafirmado que los confesores podían absolver a los fieles de la deuda fiscal y del deber de donar limosna a la Cruzada porque la costumbre «Hispánica», contraria a los tributos, tenía fuerza de ley⁶⁴. Sin embargo, en la propia Castilla, como subraya Jago, había *corregidores* que acusaron a los predicadores y confesores de alentar la evasión⁶⁵. Por otra parte, no se puede menospreciar el papel jugado por los consejos de conciencia en los órganos de gobierno y en las Juntas, que se

herencia sin deshonor; y sin el imperio nada impediría a los enemigos de la Iglesia y de los Habsburgo invadir España. Vázquez, 1631, 97-122. Véase también la posición similar de Suárez, 1613, 276-281, 290-297, 310-330.

⁶⁰ Reginaldus, 1619, t. 1, 349; Lessius, 1618, 317. Sobre el pensamiento económico de Leys véase Decock, 2012.

⁶¹ Cf. por ejemplo las páginas del jesuita Figliucci, 1626, t. 2, 48-49. La denuncia de la casuística favorable a la evasión vino de la mano de Sarpi, 1969, 1220-1223: «Veo innumerables libros que dicen que no es un pecado defraudar a los pejaes y que el gobierno civil es una obra profana [...]. Cuánto daño pueden hacer los malos confesores no hay necesidad de decir [...], especialmente los de nuevas órdenes religiosas que profesan una doctrina singular». Aludía a la Compañía de Jesús. En la *Ragion di Stato* (1589) Giovanni Botero escribió que el príncipe tenía la facultad de imponerse a sus súbditos a su voluntad, con la condición de escuchar primero a los teólogos «en un consejo de conciencia». La cita en Bianchini, 1993, 56.

⁶² Véase García Sanz, 1999, 141.

⁶³ Gascón Pérez, 1996.

⁶⁴ Véase Anglés, 1586, 179, 190-195, 202-204.

⁶⁵ Jago, 1995, 56.

ocupaban del fisco⁶⁶; sin contar la creciente influencia de los confesores del rey y de los validos⁶⁷. Así, si algunos teólogos se alinearon con el poder secular, otros continuaron sugiriendo la absolución de los evasores. La materia, en definitiva, fue debatida. A finales del s. XVI el teólogo valenciano Juan Blas Navarro fue durísimo contra Azpilcueta, Anglés y con quienes habían considerado lícita la evasión. ¿Cómo se podía defender el puerto de Valencia sin pagar los tributos? ¿Cómo se podían rechazar tasas que habían sido aceptadas por las Cortes?⁶⁸ Con los textos de los teólogos se multiplicaron los de los juristas y arbitristas, que argumentaron a favor del fisco en obras técnicamente más complejas. Por ejemplo, polemizaron con los «sofismos» de los teólogos Ignacio Lasarte en un volumen sobre la alcabala⁶⁹, García Gironda en el *Tractatus de gabellis*⁷⁰ y Juan Gutiérrez en sus *Quaestiones*. Si la imposición de las multas anulase la culpa teológica y la evasión fuera legítima, escribió este último, toda la fuerza moral de las leyes humanas cesaría («*tota humanarum vis legum periret*»)⁷¹.

Después de 1618 la continuación de las guerras continentales, la crisis de las Cortes, el colapso financiero y el régimen de los validos condicionaron el discurso teológico, también en el mundo ibérico, siempre menos eficaz en el plano político, durante los años del apogeo de la casuística y de la explosión del probabilismo⁷². Así en el *De iustitia et iure* (1642) Juan de Lugo admitió con amargura que los teólogos sacaban cuentas con un aparato de gobierno que se especializaba y eliminaba el discurso moral de los procesos de decisión. Los teólogos no estaban ya en grado de «*computare facultates regias*» o de valorar la licitud de cada petición de tributos. El papel del valido, rodeado de fieles clientes, reducía la posibilidad de mediación que la Iglesia romana había jugado en el pasado. Y, por tanto, los teólogos no podían más que formular advertencias generales para que las tasas no gravaran a los más

⁶⁶ Cf. Sánchez González, 1993; Baltar Rodríguez, 1998; Braun, 2004.

⁶⁷ En la vasta literatura sobre los confesores del rey, véase Rurale, 1998; Bireley, 2003, 88 (donde se cita una carta del general de los jesuitas Muzio Vitelleschi al confesor de Fernando III Adam Contzen en la que lo exhortaba a no pronunciarse sobre las tasas, aumentadas durante los años de la guerra, 7 de abril de 1629); Poutrin, 2006; Reinhardt, 2016.

⁶⁸ Véase Blas Navarro, 1587, 64 ss. Cf. Peset Reig, 1984.

⁶⁹ Lasarte y Molina, 1589, ff. 190v-192v.

⁷⁰ Gironda, 1594, 213 ss.

⁷¹ Gutiérrez, 1609, 5 ss.

⁷² Sobre la teología moral y la casuística católica véase al menos Leites, 1988; Keenan y Shannon, 1995; Prodi, 2000; Braun y Vallance, 2004; Gay, 2011.

necesitados y al clero, y para que estuvieran bien repartidas. En efecto, los teólogos podían apoyar las reivindicaciones de las Cortes y de las ciudades, ser indulgentes con los fieles que defraudaban, pero su papel acababa aquí⁷³. El silencio de la teología católica sobre el fisco, que se registra desde la segunda mitad del siglo XVII y hasta el siglo XIX, después del viraje contra el «laxismo» y en la edad en la que se consolidaron los Estados nacionales en perjuicio de las representaciones urbanas, evidencia que una época había concluido. Como escribió Bossuet, «la religion n'entre point dans les manières d'établir les impôts publics que chaque nation connaît»⁷⁴. No sabemos mucho sobre qué sucedió en los confessionarios (el fraude obviamente continuó existiendo), pero las páginas de los casuistas (influidas ahora por autores franceses y ya no por españoles) abandonaron el terreno de los tributos dando creciente espacio a la moral privada.

LA VISIÓN PROTESTANTE: ¿UNA TEOLOGÍA DE LA OBLIGACIÓN?

La invención de un discurso reservado a la conciencia a comienzos de la Edad Moderna ha acompañado a la voluntad de saber del poder pastoral y secular, es decir, de los aparatos coercitivos; en consecuencia, en los últimos años los estudios sobre la casuística se han multiplicado ampliándose más allá del mundo católico: un libro reciente, por ejemplo, se titula *Lutheran Casuistry* y su autor es un teólogo⁷⁵. En el área anglosajona se ha calculado que hasta la Restauración fueron impresas cerca de seiscientas obras dedicadas a los casos de conciencia, la más conocida de las cuales es la del calvinista William Perkins (1558-1602). Además, se discute si la teología moral puritana se asemeja a la católica, y si el teatro isabelino, la producción de John Milton o la de John Donne reflejan una sensibilidad por la «ciencia de los casos» que no tuvo fronteras confesionales. Sin embargo, las diferencias fueron muchas, obviamente, sin contar que entre los primeros actos revolucionarios de Lutero estuvo la quema en la plaza pública de los libros de derecho canónico y la

⁷³ Véase Lugo, 1670, vol. 2, *disputatio* 36, 498-540. Sobre el Seiscientos véase Cárcel de Gea, 2000; Fortea Pérez, 2015.

⁷⁴ La cita se encuentra en Hincker, 1971, 80.

⁷⁵ Mayes, 2011. Véase también las colecciones de estudios citados *supra*, en part. Leites, 1988; Braun y Vallance, 2004.

Summa angelica de Carletti porque el sacramento de la penitencia debía ser abolido liberando a las almas del peso del derecho y de la teología⁷⁶. El juicio-sentencia del clero en la confesión secreta dejaba así de existir⁷⁷; las clasificaciones de la Escolástica fueron sustituidas por una catequesis que exaltaba la fe supina respecto a las obras; las materias mundanas debían ser reguladas por el poder civil y los teólogos debían callar en un campo que no les pertenecía⁷⁸. El silencio se extendió también a los temas fiscales, aunque los padres de la Reforma abordaron rápidamente el tema en sus obras principales⁷⁹. Lo que falta, en estos textos, es un discurso sobre el fraude, que sin embargo, como hemos visto, en el mundo católico se hizo más complejo durante el transcurso de la Edad Moderna, a partir del Quinientos. En el escrito *Sobre la autoridad secular* (*Von weltlicher Obrigkeit, wie weit man ihr Gehorsam schuldig sei*, 1523) Lutero sostuvo que el poder civil, como había enseñado San Agustín, se ocupa del bien mundial y que su potestad «no se extiende más allá de impuestos, gabelas, honor y temor exterior». La materia fiscal, por tanto, no es asunto de los teólogos, que durante demasiado tiempo se habían dedicado a un tema como la restitución complicando la doctrina. «En cuanto a los bienes retenidos erróneamente, ya sean públicos o privados, se debe actuar de modo que prevalezcan siempre el amor y la ley natural», sin necesidad del derecho canónico, que se utiliza para engañar a las almas⁸⁰. Sin embargo, Lutero se vio obligado a manifestar su punto de vista sobre la fiscalidad durante la Guerra de los campesinos, en 1525. En la *Exhortación a la paz sobre los doce artículos de los campesinos de Suabia* (*Ermahnung zum Frieden auf die zwölf Artikel der Bauernschaft in Schwaben*), sostuvo que la revuelta se debía sobre todo a la codicia de los príncipes y de los obispos: «no hacéis otra cosa más que vejar e imponer tributos para poder ejercitar vuestra pompa [...] hasta que el pobre hombre de la plebe no podrá ni querrá tolerarlo más». Según Lutero, algunos artículos de la protesta redactados por los jefes de la rebelión eran «razonables»: sobre todo los que denunciaban la opresión fiscal. «¿De qué sirve que el campo de un campesino produzca muchos florines en grano y trigo, si la autoridad

⁷⁶ Prodi, 2000, 201.

⁷⁷ Pero como ha sido demostrado, la confesión privada sobrevivió en el mundo luterano incluso después de la ruptura con Roma: Rittgers, 2004.

⁷⁸ Como escribió Alberico Gentili en el *De iure belli* (1598), «silete theologi in munere alieno».

⁷⁹ Sobre lo que se dirá en este párrafo Shriver Jr y Knox, 1985.

⁸⁰ *Von weltlicher Obrigkeit, wie weit man ihr Gehorsam schuldig sei*, en Luther, 1883-2009, *Schriften*, 11. Band, 229-280. Una buena edición en lengua inglesa es *Luther and Calvin on Secular Authority*, 1991.

toma cada vez más y más [...] dilapida los bienes en vestidos, comidas, bebidas, palacios»⁸¹? Se debía sin duda reducir el fasto de los señores y permitir a los pobres quedarse con una parte mayor de su ganancia. No obstante, objetaba Lutero, el hecho de que la autoridad terrenal fuera malvada y rapaz no justificaba la sedición: el poder civil, en efecto, debía ejercitarse sobre los bienes y derivaba de Dios, que con la tiranía castigaba los pecados del hombre. Por tanto, a los pobres no les quedaba más que soportar la fiscalidad injusta como una cruz, mostrando desprecio por los bienes temporales. Pedir a los señores el reparto de la carga fiscal con las clases humildes era un acto de arrogancia, sobre todo porque no todos habían nacido iguales en este mundo. No había nada de evangélico en la revuelta, porque un verdadero cristiano debía dejarse robar y despellejar aceptando las vejaciones como prueba de Dios. Los artículos sobre la recuperación de los derechos comunales, concluía Lutero, no era asunto de los teólogos, sino de los juristas: los teólogos no debían tratarlos⁸². Antes del exterminio de los campesinos, que exaltaría como una obra de justicia, Lutero también había escrito el tratado *De las buenas obras* (*Von den guten Werken*, 1520), donde tratando las faltas contra el cuarto mandamiento había exhortado a los fieles a obedecer a las autoridades civiles sin engañarlas y sin rebelarse⁸³. El poder secular, por otra parte, podía actuar solo sobre los bienes materiales, no sobre las almas. En relación a la materia fiscal no se leía nada explícito, pero la condena al fraude de los tributos me parece implícita. Por otra parte, también en los comentarios bíblicos Lutero fue coherente con su posición que justificaba el pago de las tasas. Por ejemplo, en las lecturas sobre el Génesis (3,19) (1535-1538) defendió la idea de que el trabajo manual debía sostener la labor de los magistrados y de los predicadores a través del pago de los impuestos, independientemente del hecho de que las autoridades superiores hiciesen un buen uso del sueldo⁸⁴.

Zwinglio, que al inicio de su actividad se había inspirado en Erasmo, dedicó un escrito a la justicia divina y humana (*Göttliche und menschliche Gerechtigkeit*, 1523), donde sostuvo que el peso de las tasas y de los tributos había llegado a ser demasiado pesado. Sin embargo, sería el propio Dios quien vengaría a los pobres: el reformador suizo se limitó a sugerir a los señores la moderación de sus exigencias fiscales y a los fieles-súbditos la obediencia

⁸¹ *Ermahnung zum Frieden auf die zwölf Artikel der Bauernschaft in Schwaben*, en Luther, 1883-2009, *Schriften*, 18. Band, 279-334.

⁸² *Von den guten Werken*, en Luther, 1883-2009, *Schriften*, 6. Band, 196-276, en part. 250-266.

⁸³ *Genesisvorlesung*, en Luther, 1883-2009, *Schriften*, 42. Band, 158-159. Cf. la edición americana: Luther, 1958, vol. 1, 211-212.

a la autoridad política, callando sobre el fraude⁸⁴. En la *Institutio Christianae religionis* (ed. 1559) Calvino trató las cuestiones tributarias en el libro II (VIII, 45-46) a propósito de los pecados contra el octavo mandamiento, que para las otras confesiones era el séptimo («no robar»). Existen muchos tipos de robo, escribió, y uno es el «fraude malicioso» que nos permite apropiarnos de algo que no nos pertenece. El deber de pagar los tributos fue establecido por la Escritura, aunque las leyes humanas no afectan a la conciencia: ni las eclesiásticas ni las civiles. ¿Por qué obedecer entonces? Porque según san Pablo la autoridad secular manifiesta la voluntad de Dios⁸⁵. Como se lee en la página final de la *Institutio* (libro IV, XX-13), «los tributos y los impuestos que los príncipes reciben son una renta que se les debe a ellos, de la cual sin embargo deben hacer uso esencialmente para cumplir con su oficio» y mantener el decoro que se espera de su cargo, sin abusar del bien común ni de la sangre del pueblo (cabe recordar que Calvino se dirige sobre todo a una ciudad con instituciones republicanas). En el Antiguo Testamento se lee sobre los reyes que ostentan lujo y riqueza; sin embargo, los cristianos no deben sacar como conclusión el desprecio a la autoridad secular, que debía ser obedecida con temor aún cuando fuese tiránica. Los individuos, escribió Calvino, aprenderán a «no criticar y condenar los gastos de los príncipes aún cuando sobrepasen la medida», aún cuando el poder civil privatice los bienes comunales. Correspondrá a Dios castigar a los magistrados malvados que despilfarran los impuestos, aunque donde las representaciones parlamentarias existen y son convocadas regularmente, los diputados del pueblo tienen el deber de «corregir a los príncipes ávidos y crueles»⁸⁶. De fraude, como en Lutero y Zwinglio, no se hablaba. Una posición análoga se expresa en el comentario a la Carta a los Romanos (13,6), donde Calvino reafirma que los magistrados necesitan las tasas para mantener la paz, rehusando sugerir en qué medida el príncipe debía requerir los impuestos⁸⁷.

Si esta es la doctrina de los padres de la Reforma, no sorprende que el silencio se extienda a los *Cases of conscience* de Perkins⁸⁸ y en volúmenes como la *Theologia casuum* (1621) del calvinista y ramista Johann Heinrich Alsted

⁸⁴ *Göttliche und menschliche Gerechtigkeit*, en Zwingli, 1995, 155-213, en part. 166 ss.

⁸⁵ Cito por comodidad de Calvin, 1960, vol. 1, 408-411.

⁸⁶ *Ivi*, vol. 2, 1501-1502.

⁸⁷ Cito de Calvin, 2003, 483.

⁸⁸ Perkins, 1609, 486.

(1588-1638)⁸⁹. Melanchthon había escrito que las materias económicas no eran asunto de los teólogos⁹⁰; y sin embargo en su *De Conscientia, ejus jure et casibus (Conscience with the Power and Cases thereof)*, 1632) el puritano William Ames (1576-1633) sostuvo, como el católico Carletti, que existían leyes puramente penales que no obligaban a las almas bajo pena de pecado⁹¹; y el luterano Friedrich Balduin (1575-1627) en el póstumo *Tractatus de casibus conscientiae* dedicó algunas páginas al fisco para sostener la licitud de la introducción de nuevos tributos por parte del príncipe. A los predicadores correspondía la tarea de denunciar la iniquidad excesiva del magistrado como a los profetas de Israel («quemadmodum prophetae»), pero solo en casos extremos y sin incitar a la rebelión de los súbditos⁹². El humanista luterano Melchor Junius el Joven (1545-1604) en las *Politicae Quaestiones* (1602) hizo un llamamiento a los príncipes para moderar sus apetencias fiscales para evitar cualquier sospecha de avaricia («quasi in proprium, non commune commodum tributum exigant»)⁹³; pero como más tarde en Johann Conrad Dannhauer (1603-1666)⁹⁴, teólogo casuístico y autor de una *Disputatio politica de lege* (1628), se trataba de consideraciones más bien genéricas sobre el deber de moderar el despilfarro de los tributos por parte de los magistrados, cuya potestad es querida por Dios para castigar a los malvados.

La obediencia a las leyes fiscales, en la teología reformista, no fue nunca puesta en discusión. La abolición de la confesión auricular como tribunal del fisco interno creó dos Europas también en materia de fraude tributario, tanto que hoy algunos polítólogos y economistas escriben que en el mundo católico la propensión a la evasión fiscal es mayor que en los países protestantes a causa de una antigua tradición teológica laxista denunciada por los

⁸⁹ Pero la obra dedica muchas páginas al pecado de robo y a la restitución: Alsted, 1630, 373-407.

⁹⁰ En la *Disputatio de Iubileo*, en la *Philosophiae moralis epitomes* o en el comentario a la *Politica* de Aristóteles, el intento de liberar el mundo económico del peso del juicio de la Iglesia *ratione peccati* parece evidente, aunque el objetivo polémico de Philip Melanchthon no fue solo la teología católica, sino también la parte más radical del protestantismo, que reivindicaba la justicia en la tierra: Melanchthon, 1850, 430. Sobre el deber de pagar las tasas véase Melanchthon, 1828, vol. 1/1, 129-131; 1/2, 170-176.

⁹¹ Ames, 1639, 168. En *The Marrow of Theology* (1627) Ames escribió que «*furtum in republica est peculatus, cum res communitati debitae subtrahantur*», ed. latina Ames, 1641, 355.

⁹² Balduin, 1654, 789, 884-885.

⁹³ Junius, 1631, 268.

⁹⁴ Dannhauer, 1667, 316 ss.

jansenistas ya durante el s. XVII⁹⁵. Como historiadores tan solo se puede señalar que la justificación teológica del fraude, en algunos autores católicos que retomaban una tradición tardo-medieval, fue hasta finales del Seiscientos no solo un arma para debilitar a las autoridades seculares en beneficio del derecho canónico, sino un instrumento para desenmascarar la iniquidad del fisco de Antiguo Régimen, sobre todo en España. Hoy, en el tiempo de los paraísos fiscales que tutelan patrimonios millonarios, es otra historia, y dudo profundamente que la evasión y la elusión busquen justificaciones religiosas⁹⁶.

(trad. Nuria Verdet Martínez)

BIBLIOGRAFÍA

- ALESSI, Giorgia (1990), «Il gioco degli scambi: seduzione e risarcimento nella casistica cattolica del XVI e XVII secolo», *Quaderni Storici*, 75, pp. 805-831.
- ALIAGA GIRBÉS, José (1972), *Los tributos e impuestos valencianos en el siglo XVI: su justicia y moralidad según Fr. Miguel Bartolomé Salón, O.S.A. (1539?-1621)*, Instituto Español de Historia Eclesiástica, Roma.
- ALONSO-LASHERAS, Diego (2011), *Luis de Molina's 'De Iustitia et Iure': Justice as Virtue in an Economic Context*, Brill, Leiden-Boston.
- ALSTED, Johann Heinrich (1630), *Theologia casuum, exhibens anatomen conscientiae et schola tentationum, sumptibus Conradi Eifridi*, Hanoviae.
- AMES, William (1639), *Coscience with the Power and Cases thereof*, s.e., s.l.
- (1641), *Medulla theologica*, apud Ioannem Ianssonium, Amstelodami.
- ANGELUS DE CLAVASIO (1569), *Summa Angelica de casibus conscientialibus [...] cum additionibus [...] Iacobi Ungarelli*, apud Sansovinum, Venetiis.
- ANGLÉS, José (1586), *Flores theologicarum quaestionum in Quartum librum Sententiarum*, ex officina Damiani Zenarij, Venetiis.
- ARMSTRONG, Lawrin D. (2003), *Usury and Public Debt in Early Renaissance Florence: Lorenzo Ridolfi on the Monte Comune*, Pontifical Institute of Mediaeval Studies, Toronto.

⁹⁵ Chadi y Krapf, 2015. Remito a este ensayo para la bibliografía.

⁹⁶ Una reciente y decidida condena a la evasión fiscal, por parte católica, en Salvini, 2006.

- ARTOLA, Miguel (1982), *La Hacienda del Antiguo Régimen*, Alianza, Madrid.
- AYRAULT, Ludovic y GARNIER, Florent (eds.) (2012), «La religion et l'impôt», *La Revue (Centre Michel de l'Hospital)*, 1, número monográfico.
- AZOULAI, Martine (1993), *Les pechés du Nouveau Monde. Les manuels pour la confession des Indiens XVIIe-XVIIIe siècle*, Albin Michel, París.
- AZPILCUETA, Martín de (1618-1621), *Opera Omnia*, 6 vols., apud Ioannem Guerilium, Venetiis.
- BALDUIN, Friedrich (1654), *Tractatus luculentus posthumus de casibus conscientiae, impensis Caspari Wachtleri*, Francofurti.
- BALTAR RODRÍGUEZ, Juan (1998), *Las Juntas de Gobierno en la Monarquía Hispánica (siglos XVI-XVII)*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- BAÑEZ, Domingo (1595), *Decisiones de Iustitia et Iure*, apud Minimam Societatem, Venetiis.
- BAPTISTA TROVAMALA (1495), *Summa Rosella*, impressus cura Georgi Arrivabeni, Venetiis.
- BARRIENTOS GARCÍA, José (1993), «La justicia en la distribución de los cargos públicos y cargas o impuestos en Pedro de Aragón», *La Ciudad de Dios*, 206, pp. 299-363.
- (2011), *Repertorio de moral económica (1526-1670). La Escuela de Salamanca y su proyección*, Eunsa, Pamplona.
- BATAILLON, Marcel (1991), *Erasme et l'Espagne*, II ed., 3 vols., ed. Charles Amiel, Droz, Ginebra.
- BEATUS ANTONINUS (1571), *Summae pars secunda*, apud Bernardum Iuntam, Venetiis.
- BEJA PERESTRELO, Luis de (1621), *Responsa casuum conscientiae*, apud Georgium Valentinum, Venetiis.
- BELTRÁN DE HEREDIA, Vicente (1972-1973), «Bañez y Felipe II», en *Miscelánea Beltrán de Heredia. Colección de artículos sobre Historia de la teología española*, 4 vols., BTE, Salamanca, vol. 3, pp. 111-139.
- BERCÉ, Yves-Marie (1987), *Pour une étude institutionnelle et psychologique de l'impôt moderne*, en Genet, Jean-Philippe y Le Mené, Michel (eds.) *Genèse de l'État moderne. Prélèvement et redistribution*, Cnrs, París, pp. 161-168.
- BIANCHINI, Marco (1993), «La tassazione nella seconda scolastica e negli scritti politici dell'Italia cinque-seicentesca», en Kellenbenz, Hermann y Prodi, Paolo (eds.) *Fisco, religione e stato nell'età confessionale*, Il Mulino, Bolonia., pp. 43-62.

- BIEL, Gabriel (1519), *In quartum librum Sententiarum*, Johannes Clein, Lugduni.
- BIN, Fabrice (2007), *L'influence de la pensée chrétienne sur les systèmes fiscaux d'Europe occidentale*, L'Harmattan, París.
- BIRELEY, Robert (2003), *The Jesuits and the Thirty Years War: Kings, Courts, and Confessors*, Cambridge University Press, Cambridge.
- BIZZOCCHI, Roberto (1987), *Chiesa e potere nella Toscana del Quattrocento*, Il Mulino, Bolonia.
- BLAS NAVARRO, Juan (1587), *Disputatio de vectigalibus et eorum iusta exactione in foro conscientiae*, apud Petrum Patricium Mey, Valentiae.
- BOSKY, John (1985), *Christianity in the West 1400-1700*, Oxford University Press, Oxford.
- BOUZA, Fernando (1998), «Críticas al rey en la década de 1570. Rezos y Hacienda», en Martínez Millán, José (ed.) *Felipe II (1527-1598). Europa y la Monarquía Católica*, 4 vols., Parteluz, Madrid, vol. 2, pp. 103-131.
- BRAUN, Harald E. (2004), «Conscience, Counsel and Theocracy at the Spanish Habsburg Court», en Braun, Harald E. y Vallance, Edward (eds.) *Contexts of Conscience in Early Modern Europe, 1500-1700*, Palgrave MacMillan, Nueva York, pp. 56-66.
- (2007), *Juan de Mariana and the Early Modern Spanish Political Thought*, Ashgate, Aldershot-Burlington.
- y VALLANCE, Edward (eds.) (2004), *Contexts of Conscience in Early Modern Europe, 1500-1700*, Palgrave MacMillan, Nueva York
- CALVIN, John (1960), *Institutes of the Christian Religion*, ed. John T. McNeill, The Westminster Press, Louisville.
- (2003), *Commentaries on the Epistle of Paul the Apostle to the Romans*, ed. John Owen, Baker Book House, Grand Rapids.
- CARANDE, Ramón (1965), *Carlos V y sus banqueros*, Sociedad de Estudios y Publicaciones, Madrid.
- CÁRCELES DE GEA, Beatriz (2000), *Fraude y desobediencia fiscal en la Corona de Castilla (1621-1700)*, Junta de Castilla y León, Valladolid.
- CARRETERO ZAMORA, Juan Manuel (2012), «Las razones del Rey: el discurso político-fiscal ante las cortes castellanas de Carlos V (1518-1534)», en Pérez Álvarez, María José y Rubio Pérez, Laureano M. (eds.) *Campo y campesinos en la España Moderna: culturas políticas en el mundo hispano*, 2 vols., Fundación Española de Historia Moderna, León, vol. 1, pp. 321-360.

- CASTRO, Alfonsus a (1568), *De potestate legis poenalis*, in aedibus viduae & haeredum Ioan. Stelsii, Antverpiae.
- CASTRO, Manuel de (1958a), «Fr. Alfonso de Castro, O. F. M. Obs. (1495-1558). Notas bibliográficas», *Collectanea Franciscana*, 28, pp. 59-88.
- (1958b), «Fr. Alfonso de Castro O. F. M. (1495-1558), consejero de Carlos V y de Felipe II», *Salmanticensis*, 6, pp. 281-322.
- CECCARELLI, Giovanni (2003), *Il gioco e il peccato. Economia e rischio nel tardo medioevo*, Il Mulino, Bolonia.
- CHADI, Adrian y KRAPF, Matthias (2015), *The Protestant Fiscal Ethic: Religious Confession and Euro Skepticism in Germany* (Url: <https://ideas.repec.org/p/lau/crdeep/15.03.html>).
- CLAVERO, Bartolomé (1986), «“Hispanus fiscus, persona ficta”: concepción del sujeto político en la época Barroca», en Id., *Tantas personas como Estado. Por una antropología política de la historia europea*, Tecnos, Madrid, pp. 53-105.
- CONTAMINE, Philippe *et al.* (eds.) (2002) *L'impôt au Moyen Âge, I. Le droit d'imposer*, París, Comité pour l'histoire économique et financière de la France.
- CONTI, Emanuele (1984), *L'imposta diretta a Firenze nel Quattrocento (1427-1494)*, Istituto Storico Italiano per il Medio Evo, Roma.
- DANIEL, William (1968), *The Purely Penal Law Theory in the Spanish Theologians from Vitoria to Suarez*, Gregorian University Press, Roma.
- DANNHAUER, Johann Conrad (1667), *Libri conscientiae aperti, sive Theologiae conscientiariae opus posthumum*, typis & sumptibus Jo. Fr. Spoor, Argentorati.
- DECOCK, Wim (2012), *Theologians and Contract Law: the Moral Transformation of the Ius Commune (ca. 1500-1650)*, Brill, Leiden-Boston.
- DIOS, Salustiano de (1993), *Gracia, merced y patronazgo real: la Cámara de Castilla entre 1474 y 1530*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- DURAN, Eulàlia (1982), «Aspectos ideológicos de les Germanies», *Pedralbes. Revista d'Història Moderna*, 2, pp. 53-67.
- ERASMUS (1972), *Opera Omnia*, I-3, *Colloquia*, eds. Léon-E. Halkin *et al.*, North-Holland, Amsterdam.
- (1998), *Opera Omnia*, II-2, *Adagiorum chilias I*, eds. Miekske L. van Poll-van de Lisdonk y Maria Cytowska, Elsevier, Amsterdam.
- ESPINOSA, Aurelio (2009), *The Empire of the Cities: Emperor Charles V, the Comunero Revolt, and the Transformation of the Spanish System*, Brill, Leiden-Boston.

- EVANGELISTI, Paolo (2006), *I francescani e la costruzione di uno Stato. Linguaggi politici, valori identitari, progetti di governo in area catalano-aragonese*, Efr, Padua.
- FERNÁNDEZ DE LA MORA, Gonzalo (1999), «El proceso del padre Mariana», en Fuentes Quintana, Enrique (ed.), *Economía y economistas españoles*, vol. 2, Galaxia Gutenberg, Barcelona, pp. 341-354.
- FIGLIUCCI, Vincenzo (1626), *Morales quaestiones [...]*, sumptibus Iacobi Cardoni et Petri Cavellat, Lugduni.
- FORTEA PÉREZ, José I. (1990), *Monarquía y Cortes en la Corona de Castilla. Las ciudades ante la política fiscal de Felipe II*, Cortes de Castilla y León, Salamanca.
- (2003), «Doctrinas y prácticas fiscales», en López, Roberto J. y González Lopo, Domingo L. (eds.) *Balance de la historiografía modernista. 1973-2001*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, pp. 489-513.
 - (2015), *¿Pagar y obedecer? La Iglesia y el clero ante el fisco regio en Francia y en España en tiempos de guerra (1635-1659)*, en Giannini, Massimo C. (ed.) *Fiscalità e religione nell'Europa cattolica: teorie, linguaggi e pratiche (secoli XIV-XIX)*, Viella, Roma, pp. 111-166.
 - y GELABERT, Juan E. (eds.) (2008) *Ciudades en conflicto (siglos XVI-XVIII)*, Junta de Castilla y León, Madrid-Valladolid.
- FRANCESCA EIXIMENIS (2009), *Regiment de la cosa pública*, ed. Josep Palomero, Bromera, Valencia.
- FUENTES QUINTANA, Enrique (ed.) (1999), *Economía y economistas españoles*, vol. 2, Galaxia Gutenberg, Barcelona.
- FURIÓ, Antoni (ed.) (1996), *La gènesi de la fiscalitat municipal (segles XII-XIV)*, Universitat de Valencia, Valencia.
- GARCÍA SANZ, Ángel (1980), «Bienes y derechos comunales y el proceso de su privatización en Castilla durante los siglos XVI y XVII», *Hispania*, 40, pp. 95-127.
- (1999), «El contexto económico del pensamiento escolástico: el florecimiento del capital mercantil en la España del siglo XVI», en Fuentes Quintana, Enrique (ed.) *Economía y economistas españoles*, vol. 2, Galaxia Gutenberg, Barcelona, pp. 131-162.
- GARZÓN PAREJA, Manuel (1984), *Historia de la Hacienda de España*, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- GASCÓN PÉREZ, Jesús (1996), «Defensa de los fueros y fidelidad a la Monarquía en la rebelión aragonesa de 1591», en Fernández Albaladejo, Pablo (ed.) *Monarquía, imperio y pueblos en la España moderna*, Asociación Española de Historia Moderna, Alicante, pp. 459-475.

- GAY, Jean-Pascal (2011), *Morales en conflit. Théologie et polémique au Grand Siècle, 1640-1700*, Cerf, París.
- GELABERT, Juan E. (1997), *La bolsa del rey. Rey, reino y fisco en Castilla (1598-1648)*, Crítica-Grijalbo Mondadori, Barcelona.
- (1999), *Castile 1504-1808*, en Bonney, Richard (ed.) *The Rise of the Fiscal State in Europe, c. 1200-1815*, Oxford University Press, Oxford, pp. 201-241.
- GERSON, Jean (1960-1973), *Œuvres complètes*, ed. Palémon Glorieux, Desclée & Cie, París-Roma-Nueva York.
- GIANNINI, Massimo C. (1997), «Tra politica, fiscalità e religione: Filippo II di Spagna e la pubblicazione della bolla «In Coena Domini» (1567-1570)», *Annali dell'Istituto Storico Italo-germanico in Trento*, 23, pp. 83-152.
- GIRONDA, García de (1594), *Tractatus de gabellis Regibus Hispaniae debitiss*, apud viduam Petri Madrigal, Madriti.
- GOLDTHWAITE, Richard A. (2009), *The Economy of Renaissance Florence*, The Johns Hopkins University Press, Baltimore.
- GOÑI GAZTAMBIDE, José (1958), *Historia de la Bula de la Cruzada en España*, Editorial del Seminario, Vitoria.
- GUTIÉRREZ, Juan (1609), *Practicae quaestiones [...] Tractatus de gabellis*, apud Iuntas, Venetiis.
- HARTMANN, Wilfried y PENNINGTON, Kenneth (eds.) (2008), *The History of Medieval Canon Law in the Classical Period, 1140-1234: From Gratian to the Decretals of Pope Gregory IX*, Catholic University of America Press, Washington.
- HENRICUS a GANDAVO (1961), *Quodlibeta*, III, Bibliothèque S.I., Lovaina.
- HINCKER, François (1971), *Les Français devant l'impôt sous l'Ancien Régime*, Flammarion, París.
- HÖPFL, Harro (2004), *Jesuit Political Thought: The Society of Jesus and the State, c. 1540-1630*, Cambridge University Press, Cambridge.
- HURTUBISE, Pierre (2005), *La casuistique dans tous ses états. De Martin Azpilcueta à Alphonse de Liguori*, Novalis, Ottawa.
- ISENMANN, Eberhard (1995), *Medieval and Renaissance Theories of State Finance*, en Bonney, Richard (ed.) *Economic Systems and State Finance*, Clarendon, Oxford, pp. 21-52.
- IUNIUS, Melchior (1631), *Politicarum quaestionum centum et tredecim editio quarta, cui hunc accessit Auctarium questionum moralium auctore M. Johan Conrado Dannhavero, sumptibus Lazari Zetzneri*, Argentorati.

- JAGO, Charles (1995), «Taxation and Political Culture in Castile. 1590-1640», en Kagan, Richard y Parker, Geoffrey (eds.) *Spain, Europe and the Atlantic World. Essays in Honour of John H. Elliott*, Harvard University Press, Cambridge Mass., pp. 48-72.
- KANTOROWICZ, Ernst (1957), *The King's Two Bodies. A Study in Mediaeval Political Theology*, Princeton University Press, Princeton.
- KEENAN, James F. y SHANNON, Thomas A. (eds.) (1995), *The Context of Casuistry*, Georgetown University Press, Washington.
- KELLENBENZ, Hermann y PRODI, Paolo (eds.) (1989), *Fisco, religione e stato nell'età confessionale*, Il Mulino, Bolonia.
- KIRSHNER, Julius (1970), «The Moral Theology of Public Finance. A Study and Edition of Nicholas de Anglia's 'Quaestio disputata' on the Public Debt of Venice», *Archivum Fratrum Praedicatorum*, 40, pp. 47-65.
- (1976), «Conscience and Public Finance: A 'Quaestio disputata' of John of Legnano on the Public Debt of Genoa», en Mahoney, Edward P. (ed.) *Philosophy and Humanism. Renaissance Essays in Honor of Paul Oskar Kristeller*, Brill, Leiden, pp. 434-453.
 - (1977), «The Moral Problem of Discounting Genoese 'Paghe', 1450-1550», *Archivum Fratrum Praedicatorum*, 47, pp. 109-167.
 - (1982), «Readind Bernardino's Sermon on the Public Debt», en Maffei, Domenico y Nardi, Paolo (eds.) *Atti del simposio internazionale cateriniano-bernardiniano*, Accademia degli Intronati, Siena, pp. 547-622.
 - (1983), «Storm over the 'Monte Comune': Genesis of the Moral Controversy over the Public Debt of Florence», *Archivum Fratrum Praedicatorum*, 53, pp. 219-276.
- L'Aveu. Antiquité et Moyen Âge (1986), École Française de Rome, Roma.
- La cappella Brancacci* (1991), Electa, Milán.
- LADERO QUESADA, Miguel A. (2009), *La Hacienda Real de Castilla: 1369-1504. Estudios y documentos*, Real Academia de la Historia, Madrid.
- LANGHOLM, Odd (2003), *The Merchant in the Confessional: Trade and Price in the Pre-Reformation Penitential Handbooks*, Brill, Leiden-Boston, Brill.
- LASARTE Y MOLINA, Ignacio (1589), *De decima venditionis et permutationis quae Alcavala nuncupatur*, apud Ioannem Gratianum, Compluti.
- LAVENIA, Vincenzo (2003), «Martín Azpilcueta: un profilo», *Archivio Italiano per la Storia della Pietà*, 16, pp. 15-144.

- LAVENIA, Vincenzo (2004), *L'infamia e il perdono. Tributi, pene e confessione nella teologia morale della prima età moderna*, Il Mulino, Bolonia.
- LEITES, Edmund (ed.) (1988), *Conscience and Casuistry in Early Modern Europe*, Cambridge University Press-Maison de Science de l'Homme, Cambridge-París.
- LESSIUS, Leonardus (1618), *De Iustitia et Iure*, apud Andream Baba, Venetiis.
- LUGO, Juan de (1670), *Disputationes de iustitia et iure*, sumpt. Laurentii Arnaud et Petri Borde, Lugduni.
- Luther and Calvin on Secular Authority* (1991), editada por Harro Höpfl, Cambridge University Press, Cambridge.
- LUTHER, Martin (1883-2009), *Werke*. Böhlau, Weimar.
- (1958), *Lectures on Genesis*, ed. Jaroslav J. Pelikan, Concordia, St. Louis.
- MAINHOLD, Harald (2014), «God's Wrath and Charity: Criminal Law in (Counter-) Reforming Discourse of Redemption and Retribution», en Decock, Wim et al. (eds.) *Law and Religion: The Legal Teachings of the Protestant and Catholic Reformations*, Vandenhoeck & Ruprecht, Gotinga, pp. 149-173.
- MARTÍNEZ GIL, Fernando (ed.) (2002), *En torno a las Comunidades de Castilla*, Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca.
- MARTÍNEZ MILLÁN, José y CARLOS MORALES, Carlos de (1991), «Los orígenes del Consejo de Cruzada (siglo XVI)», *Hispania*, 51, pp. 901-933.
- MAYES, Benjamin T.G. (2011), *Counsel and Conscience. Lutheran Casuistry and Moral Reasoning after the Reformation*, Vandenhoeck & Ruprecht, Gotinga.
- MEDINA, Iohannes (1581), *De Poenitentia, Restitutione et Contractibus*, ex officina Davidis Sartorij, Ingolstadii.
- MELANCHTHON, Philip (1828), *Opera quae supersunt omnia*, vol. 1, *Loci communes theologici*, ed. Joannes A. Detzer, sumtibus Caroli Heyderi, Erlangae.
- (1850), *Opera quae supersunt omnia*, vol. 16, *Commentarii in aliquot politicos libros Aristotelis*, ed. Carolus G. Bretschneider, apud C. A. Schwetschke et filium, Halis Saxonum.
- MENJOT, Denis (2008), «L'impôt: peché des puissants. Le discours sur le droit d'imposer dans le 'Libro de las confesiones' de Martín Pérez (1316)», en Guglielmi, Nilda y Rucquoi, Adeline (eds.) *Derecho y justicia. El poder en la Europa Medieval / Droit et justice. Le pouvoir dans l'Europe médiéval*, Csic-Cnrs, Madrid-París, pp. 118-133.

- MENJOT, Denis y SÁNCHEZ MARTÍNEZ, Manuel (eds.) (1996-2004), *La fiscalité des villes au Moyen Âge (Occident méditerranéen)*, 4 vols., Privat, Toulouse.
- (eds.) (2006), *Impôt royal et impôt municipal en péninsule ibérique*, Casa de Velázquez, Madrid.
 - (eds.) (2011), *El dinero de Dios. Iglesia y fiscalidad*, Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MOLHO, Anthony (1971), *Florentine Public Finances in the Early Renaissance*, Harvard University Press, Cambridge Mass.
- (1996), «The State and the Public Finance: A Hypothesis Based on the History of Late Medieval Florence», en Kirshner, Julius (ed.), *The Origins of the State in Italy, 1300-1600*, The University of Chicago Press, Chicago, pp. 97-135.
 - (2006), «*Tre città-Stato e i loro debiti pubblici. Quesiti e ipotesi sulla storia di Firenze, Genova e Venezia*», en Id., *Firenze nel Quattrocento. I. Politica e fiscalità*, Edizioni di Storia e Letteratura, Roma, pp. 71-95.
- MOLINA, Luis de (1659), *De Iustitia et Iure, sumptibus haered. Ioh. Godofredi Schönwetteri*, Moguntiae.
- Moxó, Salvador de (1969), «Los cuadernos de las alcabalas. Orígenes de la legislación tributaria castellana», *Anuario de Historia del Derecho Español*, 39, pp. 317-450.
- MUNRO, John H. (2008), «The Usury Doctrine and Urban Public Finances in Late-Medieval Flanders (1220-1550): Rentes (Annuites), Excise Taxes, and Income Transfers from the Poor to the Rich», en Cavaciocchi, Simonetta (ed.) *La fiscalità nell'economia europea secc. XIII-XVIII / Fiscal Systems in the European Economy from the 13th to the 18th Centuries*, Firenze University Press, Florencia, pp. 973-1026.
- MUTO, Giovanni (1995), *The Spanish System: Centre and Periphery*, en Bonney, Richard (ed.) *Economic Systems and State Finance*, Clarendon, Oxford, pp. 231-259.
- NADER, Helen (1990), *Liberty in Absolutist Spain: The Habsburg Sale of Towns, 1516-1700*, The Johns Hopkins University Press, Baltimore-Londres.
- NAVARRA, Petrus a (1606), *De ablatorum restituzione in foro conscientiae libri quatuor*, apud Marchettum, Brixiae.
- NIETO SORIA, José (1993), *Iglesia y génesis del Estado moderno en Castilla (1369-1480)*, Complutense, Madrid.

- PERDICES DE BLAS, Luis y REVUELTA LÓPEZ, Julio (2011), «Mercado y fiscalidad: los principios tributarios modernos y la Escuela de Salamanca», *EsicMarket*, 138, pp. 117-143.
- PÉREZ, Martín (2002), *Libro de las Confesiones. Una radiografía de la sociedad medieval española*, ed. Antonio García y García *et al.*, Bac, Madrid.
- PÉREZ DE LARA, Alonso (1672), *Compendio de las tres gracias de la Santa Cruzada, Subsidio y Escusado*, a costa de Pedro Chevalier, León de Francia.
- PERKINS, William (1609), *De casibus conscientiae libri tres*, apud Guilielmum Antonium, Hanoviae.
- PESET REIG, Mariano (1984), «Teología e impuestos. Reflexiones sobre ‘De vec-tigalibus’ de Joan Blai Navarro», *Hacienda Pública Española*, 87, pp. 135-144.
- PEZZOLO, Luciano (2013), «Tassare e pagare le tasse tra Medioevo e prima età moderna», en Azzara, Claudio *et al.* (eds.) *‘Historiae’. Scritti per Gherardo Ortalli*, Ca’ Foscari, Venecia, pp. 237-251.
- POUTRIN, Isabelle (2006), «Cas de conscience et affaires d’État: le ministère du confesseur royal en Espagne sous Philippe III», *Revue d’Histoire Moderne et Contemporaine*, 53, pp. 7-28.
- PRIERIAS (MAZZOLINI), Sylvester (1581), *Summa Sylvestrina quae Summa Summarum merito nuncupatur [...], correcta a Petro Vendramaeno*, apud Zopinos, Venetiis.
- PRODI, Paolo (2000), *Una storia della giustizia. Dal pluralismo dei fori al moderno dualismo tra coscienza e diritto*, Il Mulino, Bolonia
- (2009), *Settimo non rubare. Furto e mercato nella storia dell’Occidente*, Bolonia, Il Mulino, 2009.
- (2011), «Il sacramento della penitenza e la ‘restitutio’», en Lavenia, Vincenzo y Paolin, Giovanna (eds), *Per Adriano Prospere*, vol. 3, *Riti di passaggio, storie di giustizia*, Edizioni della Normale, Pisa, pp. 117-126.
- (2013), *Profezia vs Utopia*, Il Mulino, Bolonia.
- REGINALDUS, Valerius (1619), *Praxis Fori Poenitentialis*, apud Io. Bapt. Bidellium, Mediolani.
- REINHARD, Wolfgang (1999), *Geschichte der Staatsgewalt*, Beck, Munich.
- REINHARDT, Nicole (2016), *Voices of Conscience: Royal Confessors and Political Coun-sel in Seventeenth-century Spain and France*, Oxford University Press, Oxford.
- RITTGERS, Ronald K. (2004), *The Reformation of the Keys: Confession, Conscience and Authority in Sixteenth-Century Germany*, Harvard University Press, Cambridge Mass.

- RURALE, Flavio (ed.) (1998), *I religiosi a corte. Teologia, politica e diplomazia in Antico Regime*, Bulzoni, Roma.
- RUSCONI, Roberto (2002), *L'ordine dei peccati. La confessione tra medioevo ed età moderna*, Il Mulino, Bolonia.
- SÁ, Manuel (1601), *Aphorismi confessariorum*, apud Bertanum, Venetiis.
- SALVINI, Gianpaolo (2006), «Sistema fiscale ed etica», *La Civiltà Cattolica*, 157/3738, pp. 561-571.
- SÁNCHEZ, Tomás (1681), *Consilia seu Opuscula Moralia. Opus posthumum*, sumptib. Laurentii Petri Borde, Joannis et Petri Arnaud, Lugduni.
- SÁNCHEZ, Manuel, FURIÓ, Antoni y SESMA MUÑOZ, Ángela (2008), «Old and New Forms of Taxation in the Crown of Aragon (13th-14th Centuries)», en Cavaciocchi, Simonetta (ed.) *La fiscalità nell'economia europea secc. XIII-XVIII / Fiscal Systems in the European Economy from the 13th to the 18th Centuries*, Firenze University Press, Florencia, pp. 99-130.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Dolores (1993), *El deber de consejo en el Estado Moderno. Las Juntas 'ad hoc' en España (1471-1665)*, Polifemo, Madrid.
- SARPI, Paolo (1969), *Sopra una bolla in materia delli eretici abitanti in Italia*, 1622, en Id., *Opere*, editado por Gaetano y Luisa Cozzi, Ricciardi, Milán-Nápoles, pp. 1220-1223.
- SAVONAROLA, Girolamo (1965), *Edizione Nazionale delle Opere. Prediche sopra Aggeo, con il Trattato circa il reggimento e governo della città di Firenze*, editado por Luigi Firpo, Berlardetti, Roma.
- (1971-1972), *Edizione Nazionale delle Opere. Prediche sopra Amos e Zaccaria*, editado por Paolo Ghiglieri, 3 vols., Belardetti, Roma.
- SCORDIA, Lydwine (1999), «Les sources du chapitre sur l'impôt dans le 'Somnium Viridarii'», *Romania*, 117, pp. 115-142.
- (2005), *'Le Roi doit vivre du sien'. La théorie de l'impôt en France, XIIIE-XVE siècles*, Institut d'Etudes Augustiniennes, París.
- SEBREGONDI, Ludovica y PARKS, Tim (eds.) (2001), *Denaro e bellezza. I banchieri, Botticelli e il rogo della vanità*, Giunti, Florencia.
- SHRIVER JR, Donald W. y KNOX, E. Richard (1985), «Taxation in the History of Protestant Ethics», *The Journal of Religious Ethics*, 13, pp. 134-160.
- SUÁREZ, Francisco (1631), *Tractatus de legibus ac Deo legislatore*, sumptibus Horatij Cardon, Lugduni.

- TABIENSIS (CAGNAZZO), Ioannes (1569), *Summa Tabiena quae Summarum merito appellatur; [...] purgata aucta et illustrata*, apud Bindonum, Venetiis.
- TAZUZZI, Michael (1997), *Prierias. The Life and Works of Silvestro Mazzolini da Prierio (1456-1527)*, Duke University Press, Durham N.C.-Londres.
- TENTLER, Thomas N. (1977), *Sin and Confession on the Eve of Reformation*, Princeton University Press, Princeton.
- THOMA AQUINAS (1924), *De regimine principum ad regem Cypri et De regimine iudeorum ad Ducissam Brabantiae*, ed. Giuseppe Mathis, Marietti, Turín.
- (2002), *Political Writings*, ed. Robert W. Dyson, Cambridge University Press, Cambridge.
- THOMPSON, Irving I.A. (1993), *Crown and Cortes: Government, Institutions and Representations in Early-Modern Castile*, Variorum, Aldershot.
- TODESCHINI, Giacomo (2001), «Credito ed economia della ‘Civitas’. Angelo da Chivasso e la dottrina della pubblica utilità fra Quattro e Cinquecento», en Molina, Barbara y Scarcia, Giulia (eds), *Ideologia del credito fra Tre e Quattrocento: dall’Astesano ad Angelo da Chivasso*, Centro Studi sui Lombardi e sul credito nel Medioevo, Asti, pp. 59-83.
- (2002), *I mercanti e il tempio. La società cristiana e il circolo virtuoso della ricchezza fra Medioevo ed Età Moderna*, Il Mulino, Bolonia.
- TURRINI, Miriam (1991), *La coscienza e le leggi. Morale e diritto nei testi per la confessione della prima Età moderna*, Il Mulino, Bolonia.
- ULLOA, Modesto (1977), *La Hacienda real de Castilla en el reinado de Felipe II*, ed. revisada, Fundación Universitaria Española, Madrid.
- VASSBERG, David (1994), *Land and Society in Golden Age Castile*, Cambridge University Press, Cambridge-Nueva York.
- VÁZQUEZ, Gabriel (1631), *Opuscula Moralia*, sumptibus Iacobi Cardon, Lugduni.
- VERDÉS PIJUAN, Pere (2015), «Fiscalidad urbana y discurso franciscano en la Corona de Aragón (s. XIV-XV)», en Giannini, Massimo C. (ed.) *Fiscalità e religione nell’Europa cattolica: teorie, linguaggi e pratiche (secoli XIV-XIX)*, Viella, Roma, pp. 71-110.
- VIGO GUTIÉRREZ, Abelardo del (1981), «Las tasas y las pragmáticas reales en los moralistas españoles del Siglo de oro», *Burgense*, 22, pp. 427-470.
- VITORIA, Francisco de (1932-1935), *Comentarios a la Secunda Secundae de Santo Tomás*, ed. Vicente Beltrán de Heredia, Universidad Pontificia, Salamanca.

YUN-CASALILLA, Bartolomé *et al.* (eds.) (2012), *The Rise of Fiscal States: A Global History, 1500-1914*, Cambridge University Press, Cambridge.

ZWINGLI, Huldrych (1995), *Göttliche und menschliche Gerechtigkeit*, en Id., *Schriften*, 1. Band, hg. Thomas Brunnschweiler, Theologischer Verlag, Zürich, pp. 155-213.

FRAUDE FISCAL Y CONTRABANDO EN LA ÉPOCA DE LOS AUSTRIAS*

Ramón Lanza García

Universidad Autónoma de Madrid

INTRODUCCIÓN

El gasto de la Monarquía demandada de los súbditos un esfuerzo fiscal cada vez mayor, pero el pago de nuevos tributos y los cambios que estos hacían necesario introducir en las formas de recaudación no sólo provocaban resistencias al pago de impuestos por la pérdida económica que estos ocasionaban a los contribuyentes, también cuestionaban uno de los principios fundamentales de la organización social, el privilegio de exención tributaria, al mismo tiempo que abrían oportunidades nuevas para conseguir ganancias ilegales por medio del fraude fiscal y el contrabando. Los testimonios de la época que aquí estudiamos insisten constantemente en denunciar la difusión que alcanzaron el fraude fiscal y el contrabando y los problemas que causaron a la acción de la hacienda real. Las formas de tales comportamientos fueron sin duda muy variadas, su alcance grande, aunque muy difícil de cuantificar, y sus causas complejas, pero entre todas destacan dos: por una parte, los impuestos elevados con que financiar la política exterior de la Monarquía y, por otra, la importancia de los privilegios de exención tributaria característicos de una sociedad estamental como la Castilla de la temprana Edad Moderna. Los im-

* Este ensayo ha sido posible gracias a la ayuda del Ministerio de Economía y Competitividad a través del Proyecto de Investigación «Ciudades, gentes e intercambios en la Monarquía Hispánica: política económica, cambio institucional y desarrollo de los mercados en la Edad Moderna», HAR2012-39034-C03-02.

puestos altos creaban la oportunidad de obtener grandes ganancias mediante el fraude y los privilegios ayudaban a minimizar el riesgo implícito en toda forma de defraudación. Las contradicciones derivadas de ambos fenómenos pueden suponerse y en ellas insistiremos más adelante, pero no debemos ver en esto algo excepcional porque los sistemas fiscales reflejan los principios de la organización social y política de la época que los crea y el fraude es consustancial al fenómeno tributario.

El fraude fiscal llamó la atención de los escritores políticos sobre todo a lo largo del siglo XVII y por su importancia se ha convertido en un interesante tema de investigación. Este trabajo repasa las últimas contribuciones y aporta documentación nueva sobre el tema con el fin de ofrecer un estado de la cuestión lo más actualizado posible. La casuística enormemente prolífica del fraude y el perfil socialmente diverso de los defraudadores, que no eran solamente los primeros contribuyentes, sino también los arrendadores y administradores de impuestos, las autoridades locales y los ministros reales, aconseja delimitar el estudio y fijarnos a los primeros, a sabiendas de que los demás merecen también una atención específica que ahora no es posible prestar.

La exposición se divide en cinco partes. Después de esta breve introducción ofrecemos una síntesis de las principales características del sistema fiscal, los principios políticos sobre los que se asentaba y la importancia que en estos desempeñaba el privilegio de exención tributaria. Luego estudiamos las formas que presentaba el fraude en las rentas reales y los servicios del reino, así como, a continuación, en las rentas de aduanas, apartado en el que también se alude al contrabando de moneda. El siguiente punto hace referencia a los obstáculos que afrontaba la lucha contra el fraude y los resultados obtenidos principalmente en las décadas finales del siglo XVII. Como es costumbre, el trabajo termina con unas conclusiones finales.

SISTEMA FISCAL Y EXENCIÓN TRIBUTARIA

Con la centralización del poder político en torno a formaciones territoriales como la Monarquía, origen del estado moderno, se asiste a una importante movilización de recursos económicos, fiscales y financieros. El principio asume el desempeño de funciones públicas frente a otras instancias de poder cuyo coste no puede ser financiado exclusivamente por vía patrimonial y, en consecuencia, requiere alguna forma de contribución de los súbditos. Por

supuesto, la lucha por la hegemonía europea significa un aumento todavía mayor del gasto y de la presión en demanda de mayores recursos.

En la hacienda del príncipe cobran cada vez mayor importancia los tributos y las regalías frente a las rentas patrimoniales que percibía en tanto que señor o propietario. En la tradición política europea, la contribución al fisco requería o al menos aconsejaba contar con el consentimiento de los contribuyentes o de las corporaciones que los representaban, para ser más exactos, un consentimiento que reforzaba la obligación a contribuir establecida por la teoría política de la época y asumida por la opinión pública en general. Era en las ocasiones en que las demandas fiscales del estado reclamaban la ayuda de los súbditos cuando surgía la ocasión para entablar un proceso de negociación entre el príncipe y la asamblea representativa en torno a cuestiones fiscales, económicas y políticas en general cuyos resultados podían ser decisivos en la evolución de las instituciones del reino.

A decir verdad, algunos de los elementos mencionados no son exactamente aplicables a Castilla. La idea de que el rey debía «vivir de lo suyo» era un tanto impropia porque, a diferencia de otros monarcas europeos, el de España no disponía de patrimonio privado de significación financiera, ni dominio o estados que le pertenecieran a título privado, hasta es dudoso que los palacios reales y los derechos de justicia le pertenecieran como bienes particulares. Ni siquiera en la Edad Media cuando el sistema fiscal consistía en pedidos y parias, prestaciones de servicios e ingresos de guerra, y aún menos desde la creación de una nueva fiscalidad basada en tributos que gravaban el comercio. Como ha recordado Thompson (1994a), lo esencial en Castilla era el concepto del rey como figura «pública» que dependía de los súbditos para mantenerse, de modo que la fiscalidad no era una imposición excepcional, sino más bien la expresión de un vínculo entre rey y reino, la «dote» que el rey recibía del reino o el salario que el rey recibía por desempeñar su oficio¹. Así pues, la obligación de contribuir y el consentimiento de los súbditos están presentes desde muy pronto en la tradición política de los reinos españoles.

La contribución tomaba inicialmente la forma de servicio o ayuda de carácter temporal que los contribuyentes concedían a cambio de alguna contrapartida, como el reconocimiento de ciertos derechos y privilegios. La recaudación se realizaba mediante la imposición de un tributo específico,

¹ Castillo de Bobadilla, 1704, 2, 595. En el mismo sentido se expresaba Diego de Covarrubias respecto a la obligación de contribuir diciendo del rey que «es digno el obrero de su jornal».

como, por ejemplo, la alcabala, pero con el paso del tiempo el tributo tenía que convertirse en un impuesto regular, en una especie de regalía que pertenecía al rey, en tanto que autoridad pública. Por otra parte, pero no menos importante, los ingresos proporcionaban a la hacienda real una mayor capacidad de endeudamiento porque los tributos servían de garantía o colateral a los acreedores que financiaban los gastos de la corona. Concretamente, la deuda era consignada en determinados tributos de modo que los empresarios que contrataban los suministros con la corona podían asegurar el reembolso de sus adelantos e intereses con los ingresos derivados de los impuestos, de cuya recaudación podían eventualmente apropiarse por vía de arrendamiento. De manera parecida, los tenederos de deuda pública consolidada cobraban los intereses de los títulos o «juros» con cargo a los rendimientos de los impuestos sobre los cuales estos eran «situados». De este modo el rey podía incrementar la capacidad de gasto para financiar la política exterior más allá de la recaudación actual, comprometiendo por tanto los ingresos futuros y propiciando una dinámica de innovaciones fiscales.

Los ingresos de la hacienda real de Castilla suelen ser clasificados de manera convencional en rentas «ordinarias» y rentas «extraordinarias». Las rentas ordinarias consistían en regalías de la corona como los derechos de aduanas, el montazgo, el estanco de la sal y la alcabala, que era la más importante. Estas rentas gravaban esencialmente el comercio y fueron, si no creadas, actualizadas y perpetuadas en el siglo XIV o principios del XV. Las rentas extraordinarias ganaban peso conforme el estado asumía mayores compromisos internacionales y consistían en dos clases de ingresos diferentes: por una parte, los derivados de regalías de la corona como el quinto real de las minas y los arbitrios derivados de la explotación financiera del derecho de gracia real, y, por otra, los ingresos que podríamos llamar concesionales, unos que eran concedidos por el Papa —las tres gracias y los maestrazgos—, y otros por las Cortes, que eran los servicios propiamente dichos y que debían pagar los pecheros. Sin embargo, la división entre rentas ordinarias y extraordinarias no es el mejor criterio para el análisis del sistema fiscal. Desde el punto de vista constitucional, la distinción entre «rentas reales», «servicios» concedidos por las Cortes o aprobados por el Papa, y «transaccionales», en el sentido de que implicaban concesiones mutuas de carácter voluntario, era crucial (Thompson, 1994a). Como decía Gabriel de Bolaños (1657, 38), la diferencia entre gabela o tributo e impuesto residía en el consentimiento, de modo que una contribución extraordinaria aprobada voluntariamente para remediar urgentísimas necesidades obligaba a todos los súbditos. En esta categoría de impuestos entran los servicios en tanto que concesiones hechas voluntariamente

por el Reino a través de las Cortes o las ciudades representadas en ellas en respuesta a necesidades reales específicas, bajo condiciones específicas y por tiempo limitado. Las contribuciones que servían para recaudar las cantidades comprometidas tendían a perpetuarse convirtiéndose, como la alcabala, en impuestos permanentes y, de hecho, en regalías de la corona.

La imposición de nuevas contribuciones venía acompañada normalmente de diversas formas de regulación económica que afectaban sobre manera al comercio, tanto el interior como el exterior. Los tributos que gravaban los intercambios, como trueques, ventas y pasos fronterizos, eran objeto de fiscalización precisamente para facilitar y acrecentar en lo posible la recaudación fiscal. La imposición de tasas o posturas era inevitable, más allá de las teorías sobre el precio justo, porque los abastos públicos más importantes eran explotados en régimen de monopolio u obligación y se hacía imprescindible fijar la base imponible para ajustar la base imponible de acuerdo los tipos de gravamen. Así, las autoridades intervienen estableciendo qué bienes pueden ser objeto de intercambio y bajo qué condiciones, cómo celebrar los mercados, qué rutas de transporte seguir y a qué precios comprar y vender las mercancías y bajo qué condiciones podrían ser eximidas. Por supuesto, el incumplimiento de las obligaciones fiscales y las leyes que regulaban el comercio daba pie a la aparición de fraude y contrabando.

Ahora bien, en la práctica la capacidad fiscal de la Monarquía estaba limitada por al menos tres tipos de razones: constitucionales, administrativas y político-económicas.

Las razones constitucionales se refieren a las condiciones que debía cumplir un tributo para ser considerado justo y obligar a los súbditos por ley y en conciencia a contribuir. De acuerdo con el pensamiento político de la Escuela de Salamanca que inspiraba las ideas al respecto de teólogos, juristas, gobernantes, escritores políticos y opinión pública en sentido amplio, la imposición fiscal era una cuestión de justicia que como tal debía respetar la libertad de los súbditos a disponer de sus bienes y al mismo tiempo servir a la consecución del bien público, único fin que podía limitar el derecho de propiedad privada.

Al tiempo de la introducción del servicio de 500 cuentos, Juan Roa Dávila enunciaba seis principios de una tributación justa: el principio o el gobierno que lo impone debe poseer una autoridad legítima y estar debidamente constituido, el motivo debe ser justificado porque el rey debe «respetar la justicia no despojando a ninguno de los súbditos de lo que es suyo», la carga debe ser moderada y suficiente al fin propuesto, así como equitativa de acuerdo con

el principio de beneficio, por el que deben pagar quienes se benefician del gasto, y el de capacidad de pago, por el cual la carga debe ser proporcional a la riqueza del contribuyente. Por último, la carga debe ser temporal, cesando cuando desaparecen los motivos que obligaron a su imposición².

Exactamente diez años después, coincidiendo con la entrada en vigor del servicio de 18 millones, el jesuita Ildefonso de Castro reiteraba los principios anteriores, particularmente los referentes a la autoridad, la motivación, la suficiencia y la equidad. A propósito de la necesaria igualdad aseguraba ser la sisa un tributo estrictamente proporcional al consumo personal, dado que quien pagaba de hecho era el comprador, a quien el vendedor repercutía la carga aumentando el precio por unidad de medida. Así, el vendedor, aunque obligado legalmente a pagar la contribución, se convertía en mero recaudador. Con respecto a la igualdad llamaba asimismo la atención sobre la necesidad de que los nobles e hidalgos contribuyesen

sin perjuicio de su nobleza e hidalgía, porque realmente deben contribuir y el nombre de sisa no les espante y pretendan eximirse porque no les perjudique, pues en la Ron y asiento del Reyno con mucha razón se declara que devén contribuir las ciudades exentas, sin perjuicio de su inmunidad y libertad.

Por otra parte, Ildefonso de Castro menciona otros dos principios de gran importancia que se planteaban a propósito de la naturaleza del tributo con el que se proponía recaudar el servicio de millones, una sisa sobre el vino y la carne, concretamente «que se ponga en cosas no prohibidas» y «que no se imponga ni se pida a las personas que fueren exentas y privilegiadas para no pagar semejantes imposiciones»³. Por cosas no prohibidas se refiere a los mantenimientos que eran objeto de intercambio, compra, venta o permuta «por vía de necesidad y para el propio uso de las familias», porque, según el parecer de algunos teólogos solamente deberían ser sujetos a contribución «las mercaderías que se vendan por vía de negociación». Aunque pudiera ser así en caso de que estas no estuvieran tan gravadas, el ejemplo de otros reinos, la costumbre que hacía fuerza de ley y las circunstancias económicas lo desaconsejaban porque, a su juicio, sería «destruir los negocios y obligar que los mercaderes que se fuesen fuera del Reyno a tratar por no poder llevar tantas

² Roa Dávila, 1970, 55-68 y 84, y Jago, 2001, 94-95.

³ Biblioteca Nacional (BN), Ms. 3207, *Parecer del padre Ildefonso de Castro de la Compañía de Jesús, provincial de la provincia de Andalucía sobre la concesión de los 18 millones del año 1601*, fols. 529-530.

cargas». La dificultad de distinguir la finalidad de una compraventa, si el uso o el beneficio, no llama su atención, aunque podemos presumir la dificultad práctica y la utilización de dicho argumento con el fin de justificar cualquier exención⁴.

La quinta de las condiciones establecidas por Ildefonso de Castro era que no debía imponerse tributo a personas eclesiásticas ni a sus bienes, eclesiásticos y patrimoniales, sin licencia del Papa, «si no fuere de lo que negociaren». A su juicio, la necesaria licencia papal no se reconocía convenientemente en «este asiento y servicio que ofrece el Reyno». Que esta condición fuera inexcusable para determinar la justicia de una imposición fiscal fue cuestionado por otros pensadores, pero en la práctica era conveniente contar con la autorización eclesiástica a fin de legitimar el tributo y facilitar la recaudación, autorización que debía conceder la corporación del clero o, en su defecto, como recuerda Fortea (2015, 139), el Papa. Si este requerimiento cuestionaba la autoridad de las Cortes, en el sentido de obligar suficientemente al estamento eclesiástico y si esto erosionaba la moral fiscal son cuestiones sobre las que no cabe entrar ahora. Lo cierto es que Luis de Molina era la autoridad a la que muchos años después apelaba Gabriel de Bolaños (1657, 6 y 35) para defender la idea de que en caso de extrema y urgente necesidad los eclesiásticos debían contribuir ayudando al estado secular sin esperar la concesión del Papa, y siguiendo ese criterio fue como los teólogos y juristas consultados por Felipe II en 1591 sobre la obligación de los eclesiásticos de pagar las sisas para la recaudación del servicio de millones, dictaminaron que no era preciso breve de Su Santidad, si bien el rey prefirió pedir confirmación poco después, y lo mismo hicieron sus sucesores con ocasión de los demás servicios. En resumen, el Papa los autorizó siempre, aunque no hubiera sido imprescindible, decía, por cuanto la contribución era obligada en razón de la necesidad. En efecto, en la medida que la imposición fiscal era una cuestión de justicia y no de gracia obligaba a los súbditos por ley y en conciencia a atender cualquier demanda del rey siempre que ésta fuera justa⁵.

⁴ BN, Ms. 3207, fols. 533-534. La idea de salvaguardar las necesidades de consumo de la obligación de contribuir, deduciéndolas de la base imponible, recuerda la idea de mínimo exento que se aplica en los modernos sistemas fiscales.

⁵ Sin embargo, la opinión al respecto no era compartida por todos los teólogos. Algunos, como Martín de Azpilcueta, cuestionaban que las leyes humanas obligaran en conciencia y creían necesario perdonar a los fieles que rehusaran restituir la evasión fiscal, lo cual legitimaba la resistencia al pago de impuestos, como ha sugerido Lavenia, 2004, 219, y eventualmente el fraude fiscal. Las críticas del clero trataban de preservar las inmunidades eclesiásticas, pero según Thompson 1994b, 208, con su insistencia en consideraciones mo-

En cualquier caso, la teoría fiscal de la época estaba bien asentada en los principios establecidos por la Escuela de Salamanca, aunque las discusiones acerca de la obligación del rey de contar con el consentimiento de los contribuyentes para imponer nuevos tributos y bajo qué circunstancias dio lugar a controversias. Charles Jago (2001, 95) distingue la posición de los constitucionalistas o republicanos, quienes defendían el principio del consentimiento y el derecho de las Cortes a aprobar los impuestos, de la posición de los partidarios del absolutismo real, para quienes el consentimiento de los súbditos era aconsejable por prudencia política, pero no imprescindible⁶. Además, la Nueva Recopilación, en la ley I, tít. 7, lib. VI, establecía que «ninguna imposición, contribución o tributo puede ser impuesto al Reino sin que las Cortes sean convocadas y sin que sea concedido por los procuradores». Este requerimiento debía ser aplicado a servicios «extraordinarios», no a las regalías de la corona, ni tampoco a la alcabala desde que ésta fue perpetuada bajo el reinado de Enrique III. Por otra parte, el consentimiento no podía negarse si la petición era justa, no pudiendo determinar la naturaleza de la causa justa solo las Cortes, que no eran árbitro de las necesidades del rey, pero sí tenía facultad de establecer la forma de contribución⁷. En cualquier caso, fuera o por simple prudencia o por conveniencia, la costumbre en Castilla, como en los demás reinos de España, era solicitar el consentimiento de las Cortes. Y la práctica era así en parte porque la obligación de contribuir, como decía el Padre Ildefonso de Castro, era mayor cuando mediaba el consentimiento del reino, aunque éste no era estrictamente necesario porque era suficiente con guardar las condiciones que lo justificaban para obligar en justicia y conciencia, añadiendo, para reforzar la idea:

y que pudiera el Reyno y todas las ciudades ser compelidos a pagarle aunque no quisieran, y no querer Su Mgestad imponerle sin consentimiento del y dellas nos obliga mucho a todos, y no se contenta con esto, sino que concede otras condiciones muy útiles y provechosas para todo el Reyno.

Las condiciones que legitimaban la imposición fiscal reflejaban naturalmente los principios políticos dominantes en la época, pero en una sociedad donde

rales y de justicia ayudaban a preservar algo de la libertad de consentimiento para conceder impuestos.

⁶ Entre los primeros, cuya opinión era dominante, destacan Juan de Mariana o Mateo Lisón y Biedma, y entre los segundos Juan Roa Dávila o Jerónimo de Ceballos, según la clasificación que propone Jago, 2001, 95.

⁷ Fortea, 1990, 140, y, 2003, 492-495, Thompson, 1994a, 154.

el privilegio estaba tan extendido y asentado, al que todos de alguna forma aspiraban, debía ser harto difícil establecer claramente la obligación tributaria de los súbditos. La apelación a un derecho de exención reconocido legalmente, o sencillamente supuesto, tendía a reducir las bases fiscales, creaba grandes dificultades de recaudación y legitimaba las actitudes de rechazo al impuesto, cuando no el fraude más o menos abierto. A mediados del siglo XVII exponía Gabriel de Bolaños en un panfleto muy crítico contra la propuesta de subrogar los servicios de millones en una contribución única, concretamente en el medio de la harina, una síntesis de la evolución del sistema fiscal en la que destacaba cómo el bajo rendimiento de los impuestos, al tiempo que provocaba el aumento de los gastos de administración, obligaba a introducir nuevos tributos contradiciendo las condiciones acordadas por contrato entre el rey y el reino, nuevos tributos que provocaban ulteriores caídas de la recaudación y fraudes aún mayores. Estos eran así, añadía, porque los altos gravámenes creaban la oportunidad de obtener grandes ganancias «en no pagar o en defraudar las sisas y los impuestos, aviendo crecido en tanto extremo», pero también «en la grangería injusta de quedarse con lo que pagan otros». Por supuesto, reconocía que

en cualquier imposición ha de haber fraudes y muchos inconvenientes, tan grandes o mayores que los que oy se experimentan, mas se deve advertir que se pueden ocasionar por los que contribuyen o por los que defraudan, y es muy precisa esta distinción, porque los fraudes, ya que son comunes a cualquier género de tributo, devén ser castigados los que los comenten. Mas los contribuyentes quando están con razón quejoso, devén ser aliviados, buscando otra menos gravosa contribución: y en los millones no están quejoso los contribuyentes del agravio que en ellos se les haze, sino de los que les ocasionan los defraudadores, obligando a imponer nuevas cargas.

Así pues, los fraudes eran consustanciales a toda imposición fiscal, pero podían reducirse moderando las contribuciones y limitando las exenciones, porque

se deve advertir que el poco valor de los tributos entra por la puerta de las excepciones, con uno que se exceptúe, queda defraudado gran número, todos se pretenden valer del privilegio, aunque no les toque, a este fin se suponen ventas, donaciones, y traspasos, de las haciendas a favor de los exceptuados, y por este y otros caminos defraudan la mayor parte del tributo, obligando a cargar otros sobre los no exentos, que son los que pagan por todos. Esto mismo sucederá en la imposición de la harina y aun con mayor exceso...

Sin duda los gravámenes altos eran, y son hoy en día, un poderoso incentivo al fraude, por la doble vía que mencionaba Bolaños, la de evadir el pago y

la de apropiarse de la contribución de otros. Por si fuera poco, la multitud de excepciones debilitaba la capacidad fiscal de los contribuyentes y servía para justificar de hecho infinidad de fraudes, frente a los cuales de poco servían los medios administrativos de que disponía la hacienda real, medios que, por otra parte, sabemos que eran escasos, muy costosos y poco eficientes.

Las razones administrativas que limitaban la capacidad recaudatoria de la hacienda real radicaban en el simple hecho de que la Monarquía contaba con una burocracia escasa, reducida fundamentalmente a los organismos centrales encargados de la supervisión de la recaudación y el gasto, por lo que era preciso confiar la recaudación o bien a empresarios particulares, los arrendadores, o bien a las corporaciones locales, y solo excepcionalmente a los ministros reales. No había unidad de caja y si alguna vez se pretendió establecer debió de resultar imposible, primero porque la deuda pública se consignaba expresamente sobre rentas específicas y, segundo, y sobre todo, cuando las ordenanzas de 1602 aprobaron la facultad para librar previa consulta en los lugares donde estuviere el dinero sin pasar por las arcas reales⁸. Por supuesto, la variedad de organismos recaudadores y los conflictos de competencias restaban eficacia administrativa y tendía a elevar los costes de recaudación.

Así pues, las autoridades siguieron utilizando como formas de recaudación la administración directa, el arrendamiento y el encabezamiento. La distinción es importante porque, como dice Thompson (1994a), métodos diferentes de recaudación proporcionaban facilidades de crédito diferentes, grados de control diferentes frente al abuso y la corrupción, y respuestas políticas diferentes⁹.

La administración directa por ministros reales era en teoría el más eficaz de los medios de recaudación, pero en la práctica no lo era así porque resultaba doblemente costosa, de resultado incierto y muy impopular. Dejando aparte la eventual impericia de los ministros y la evidente escasez de medios e información de que disponían, el sistema de administración directa era considerado intrusivo para el contribuyente cuando implicaba un mayor rigor en la exigencia de la contribución y una fiscalización del patrimonio, los ingresos y las transacciones de los contribuyentes. Esta inspección cuestionaba las inmunidades de los privilegiados y podía comprometer el crédito de los

⁸ García-Cuenca Ariati, 1982: 418.

⁹ Por otra parte, la privatización de la administración tendía a confundir ingreso público con interés privado, pero ayudaba a distanciar al rey y su gobierno de la hostilidad que provocaban las exacciones del fisco, como ha recordado Thompson, 1994a.

particulares, como los mercaderes, razones que servían también para justificar el rechazo a los repartimientos personales y a las contribuciones directas. Las oportunidades para el fraude fiscal eran en teoría menores, aunque en la práctica dependían de la diligencia de los ministros, los medios a su disposición y la actitud de colaboración de los contribuyentes. En fin, como el rendimiento de la administración era incierto, tendía a ser utilizado cuando no era posible recurrir a otro, por ejemplo, cuando quebraban los arrendadores.

El arrendamiento ofrecía a la hacienda real la posibilidad de eludir los costes de administración y de disponer de liquidez a través del crédito si el arrendador, como era habitual, adelantaba fondos destinados a la provisión de ciertos gastos. La ventaja para éste era que contaba con agentes propios y podía recurrir a subcontratistas, pero sobre todo disponía de información que le permitía conocer la base imponible con mayor exactitud que la administración real. Esta debía renunciar a una parte de la recaudación, concretamente al beneficio bruto del arrendador que era la diferencia entre lo pagado por los contribuyentes y lo ingresado por la hacienda real. Además, conviene reconocer que la delegación de una función pública como la recaudación de impuestos podía dar origen a fraudes y corruptelas muy considerables.

El encabezamiento, primero con las alcabalas, después con los servicios de millones, aunque no siempre ni en todos, y más tarde con los unos por ciento, proporcionaba dos ventajas fundamentales: el ahorro de los costes de recaudación, que era confiada a las corporaciones locales o a los arrendadores, y la disposición de un ingreso fijo estable sobre el que poder consignar la deuda pública e incluso hacer anticipaciones a la corona. El inconveniente estaba en que el «cabezón» o cupo era fijado sin necesidad de establecer una relación con la base imponible, lo que en la práctica significaba la renuncia a conocerla y, por tanto, a elevar la recaudación hasta el máximo posible de acuerdo con las tarifas legalmente establecidas. La realidad mostraba, por lo menos hasta mediado el reinado de Felipe II, la facilidad con que aparecían «sobras» o excesos de recaudación respecto al cupo pactado con la hacienda real, sobras que las haciendas locales hacían suyas empleándolas en «pro común» y que aparecían pese a que las tarifas realmente aplicadas eran sistemáticamente inferiores al máximo legal y en algunos casos simbólicas, como en el trigo¹⁰. Además, la desnaturalización del impuesto era muy frecuente y

¹⁰ La carga tributaria es el resultado de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen. La base imponible puede ser conocida por medios directos, indirectos o por indicios, pero el encabezamiento no requiere dicha información porque consiste en establecer primero

aunque no era propiamente fraude permitía adaptar la carga tributaria a las condiciones locales, aliviar su incidencia sobre la economía y evitar el rechazo de la población¹¹.

Las ventajas administrativas y financieras del encabezamiento movieron a la corona a aceptar el sistema fiscal que preferían las Cortes y las ciudades, no necesariamente los contribuyentes, porque una vez establecido el cupo fiscal en una cantidad fija era preciso solicitar al reino la concesión de servicios con los que elevar la carga tributaria. Un sistema fiscal que descansaba en servicios que consistían en una cantidad fija por tiempo limitado y para fines específicos y que eran administrados localmente, era un sistema fiscal esencialmente heterogéneo, descentralizado, que presentaba grandes desigualdades territoriales y sociales y se prestaba a la manipulación en aras de los intereses de los grupos dirigentes locales¹². Esto se entiende fácilmente porque la participación de las autoridades locales en la administración tributaria se prestaba a que unas mismas personas o sus allegados ejercieran las funciones del recaudador, el pagador, el acreedor de la hacienda real —asentista, librancista o jurista— y el contribuyente. No hace falta insistir en que por ese camino se abría una puerta bien ancha al fraude fiscal y a la pérdida de legitimidad del impuesto¹³.

La capacidad fiscal de la Corona podía ser limitada también por causas político-económicas que consisten fundamentalmente en la disposición al pago

un cupo o carga tributaria de acuerdo con la recaudación precedente o el compromiso de gasto y aplicar después al cupo la tarifa legal. Una vez acordado el encabezamiento general, éste era dividido por provincias, luego entre poblaciones y, por último, en cada una de éstas, por ramas o rentas. La base imponible no se correspondía necesariamente con la capacidad de pago, la cual normalmente era desconocida. El sistema de encabezamiento tuvo larga vida en España y, de hecho, fue utilizado por los liberales en 1845 para establecer la contribución territorial. Los contribuyentes capitalizaban la contribución que debían respecto al tipo de gravamen máximo. Véase Artola, 1986, 245.

¹¹ Como apuntan Artola, 1982, y Fortea, 1986, los encabezamientos correspondientes a un determinado tributo eran recaudados con tributos de naturaleza distinta, así, por ejemplo, la alcabala por medio de capitaciones o de tasas sobre la producción. Véase también Saavedra, 1993, 70-86).

¹² Fortea, 1990, y Thompson, 1994a.

¹³ El conde-duque de Olivares, en un conocido memorial de 1637 dirigido al rey, aseguraba que «ningún regidor de España, ningún alguacil, ningún escribano, ningún título, ningún grande, ningún dueño de lugar, ninguno que tiene las alcabalas de él, ninguno que tiene juro sobre ellas, ninguno que tiene alguna hacienda, ninguno poderoso, en efecto, en el lugar que vive, paga los tributos». Cit. por Elliott, de la Peña y Negredo, 2013, 350.

de impuestos de los súbditos, disposición que según los modernos hacendistas (Lagares, 1994) depende del modo en que el contribuyente percibe la necesidad del servicio público en relación con el peso de la carga que soporta y la capacidad de pago de que dispone, de la solidaridad en el cumplimiento tributario, lo que implica una cierta idea de ciudadanía, y, por supuesto, también de la complejidad del tributo y del temor ante las consecuencias penales de la evasión o fraude.

Sin embargo, como cabe deducir de lo expuesto anteriormente, la actitud ante el impuesto en los primeros tiempos modernos distaba mucho de la que esperamos en la actualidad. La demanda de servicios públicos era limitada y su provisión esencialmente local, la extensión del privilegio cuestionaba la representatividad de las Cortes y, por tanto, la obligatoriedad de los acuerdos allí tomados respecto a los estamentos privilegiados, que desde 1538 dejaron de acudir a sus convocatorias, mientras que la escasez de medios para la persecución del fraude, el bajo coste de litigar y la posibilidad de «composición» con la hacienda real para condonar las deudas tributarias aumentaban la propensión al fraude de los contribuyentes.

EL FRAUDE EN LAS RENTAS REALES Y LOS SERVICIOS DE MILLONES

La lucha contra el fraude se convierte en una prioridad de la política fiscal cuando las autoridades advierten una diferencia entre lo exigible legalmente y lo efectivamente recaudado, diferencia que atribuyen sin más al fraude. Sin embargo, no estamos seguros de que dicha diferencia fuera producto exclusivamente del fraude porque, si por éste entendemos la evasión o el incumplimiento de una obligación tributaria, de lo dicho en el apartado anterior se deduce que la base imponible no siempre era conocida y que las posibilidades de acogerse a exención tributaria eran, por vía de derecho y de hecho, muy numerosas.

Los ministros de Felipe II que realizaron las averiguaciones de alcabalas descubrieron que el valor del encabezamiento era inferior al valor que podía esperarse recaudar aplicando estrictamente la legislación al respecto. Como sabemos por los primeros estudios de Fortea (1986 y 1990), la realidad era bien diferente a la norma establecida en los cuadernos de alcabalas: muchos bienes estaban exentos, las tarifas aplicadas se situaban generalmente muy por debajo del máximo legal del 10% y, en consecuencia, los cupos fiscales

o encabezamientos resultaban ser muy inferiores a la máxima recaudación teóricamente posible¹⁴. Además, había sobras, a veces cuantiosas, que servían a las haciendas locales para aliviar las cargas de propios y arbitrios municipales. Nada de esto era necesariamente resultado del fraude. Las exenciones de diverso tipo y las indefiniciones legales, así como la voluntad expresa de ocultar o falsear determinadas transacciones para eludir el pago de impuestos propiciaban naturalmente diversas formas de fraude fiscal. Los ministros informaban al rey acerca del falseamiento de los libros de contabilidad, las declaraciones a la baja de los tratantes, la sustitución de escrituras ante escribano público por cédulas personales privadas, la contratación fuera del mercado establecido por las ordenanzas locales y los privilegios reales, la colusión o el acuerdo entre los arrendatarios de los diferentes ramos de rentas para lograr arriendos ventajosos en perjuicio de la hacienda, la exención «de facto» más allá de lo que legalmente correspondía con el fin de no pagar por las ventas efectuadas «por vía de granjería» y eximirse no sólo por el consumo personal, caso de los eclesiásticos, o por lo que correspondiera de acuerdo con el privilegio de que se tratara, caso de los herederos de viñas de algunas localidades (Forteza, 1987).

Al poco de ser introducidos, los servicios de millones fueron señalados por los fraudes que se estaban cometiendo en la recaudación y que comprometían el cumplimiento de la paga que el reino había comprometido con la hacienda real. El de 1590 dejaba libertad a los municipios para elegir los medios que consideraran más adecuados para recaudar el cupo asignado a cada población, pero el de 1601 impuso las sisas sobre el vino, la carne y, luego, debido al bajo rendimiento de aquéllas, también sobre el aceite y el vinagre. En la práctica, y como quiera que la base imponible no estaba definida con claridad y cabían diversas exenciones, pronto se abrieron paso modos de recaudación como el encabezamiento, formas de *desnaturalización* similares a las que tradicionalmente se aplicaban en la recaudación de la alcabala y posibilidades diversas de defraudación.

La indefinición inicial de la carga tributaria que tocaba a cada localidad y la incertidumbre respecto a las posibilidades de recaudar la cantidad comprometida por el reino hizo necesario recurrir a los encabezamientos, los cuales,

¹⁴ Como ha insistido Fortea, 1990, las autoridades municipales tenían facultad de manejar las tarifas de acuerdo con los objetivos de la política económica local, como por ejemplo, facilitar los abastos y eximir o, al menos, no penalizar a determinados sectores de actividad. Véase también Zabala, 2000.

siguiendo el método aplicado con las alcabalas, se hacían pro mayor y por menor, primero por el reino a las ciudades y luego por éstas a los lugares de las respectivas provincias. En general, las sisas recaían sobre los mantenimientos que se vendían en tabernas y carnicerías públicas, pero en las pequeñas poblaciones donde el consumo de las especies gravadas era escaso e incierto el cupo se recaudaba mediante repartimiento, de acuerdo con las cosechas de cada vecino, donde las había, y donde no las había o no alcanzaban a la paga, por repartimiento o capitación.

Por otra parte, y como es bien sabido, los servicios de millones vinieron a reforzar algunas de las características tradicionales del sistema fiscal castellano, ya señalados anteriormente, que limitaban la capacidad fiscal de la corona, al mismo tiempo que reforzaban las actitudes tradicionales ante el fisco. Concretamente, los millones reavivaron la cuestión planteada por la doctrina tradicional acerca del alcance de la obligación tributaria y la medida en que era posible la exención de los privilegiados, principalmente, aunque no sólo, los eclesiásticos, posibilidad que daba pie, como ya dijimos, a considerables abusos.

Las sisas fueron elegidas porque eran consideradas el medio de tributación más suave, apenas perceptible para el consumidor porque formalmente no variaba el precio que pagaba, sino la cantidad que compraba, y porque recaían en el vendedor y no obligaban legalmente al comprador. El argumento era absolutamente falaz, como dio a entender el Padre Ildefonso de Castro, porque el impuesto hacía subir el precio por unidad de producto y el vendedor lo repercutía sobre el comprador, de modo que éste era el verdadero contribuyente y aquél mero recaudador del tributo. Ciertamente la percepción de la carga tributaria es menor en los impuestos indirectos que en los directos, y menor en los impuestos reales que en los personales, pero pretender que los contribuyentes no modificarían su comportamiento económico y que, por tanto, las sisas serían unos tributos eficientes, era una pura ilusión. De hecho, una de las razones que motivaron la extensión del fraude fue el aumento del precio, que por sus dimensiones proporcionaba a los defraudadores la oportunidad de obtener considerables ganancias, o bien no pagando el impuesto o bien apropiándose de la mayor parte del tributo que los consumidores pagaban. El aumento de precios que implicaba la sisa de la octava parte aprobada en el servicio de 18 millones era del 14,29% —el 12,5% que suponía el tributo respecto al 87,5% a que se reducía la cantidad entregada respecto a la pagada—, pero con los ensanches y demás recargos monetarios que fueron introducidos en los servicios posteriores, más las alcabalas y los cientos, los impuestos llegaron a representar cerca de la mitad del precio

final y aún más en algunas ciudades como Madrid, Sevilla o Valladolid¹⁵. Juan Luis Merelo (1649) señalaba certeramente que los elevados gravámenes constituyan un poderoso incentivo al fraude fiscal, sin duda el mayor de todos, como bien mostraba la experiencia, porque «cuando los derechos han sido moderados... los que tratan en estos géneros con el cebo del fraude se abstienen por no exponerse al riesgo por pequeño interés»¹⁶. Además, la complejidad del sistema de recaudación se prestaba como poco a confusión y en ocasiones a la manipulación de las cuentas. Sin embargo, Gabriel de Bolaños (1647) situaba la principal causa del fraude no en el sistema de contabilidad que debía utilizarse en las carnicerías, sino en el régimen de exenciones por los abusos a que se prestaba. En las carnicerías era difícil poner de acuerdo a las personas que intervenían separadamente en el peso, la venta y, sobre todo, en la cobranza, a la que acudían tantos recaudadores como impuestos gravaban la carne. La dificultad de falseamiento de las cuentas de los impuestos sobre el vino podía ser aparentemente similar, por la misma razón, aunque puede parecer ingenuo creer que fuera efectivamente así. De lo que no cabe duda es de que las exenciones propiciaban el fraude fiscal.

El fraude en los impuestos sobre el vino, la carne y las demás especies sisadas alcanzó cotas verdaderamente grandes, por no decir escandalosas. En el vino más que en las otras especies porque era un bien de demanda inelástica a los precios —el cual por esto mismo puede ser objeto de gravámenes muy altos sin que se resienta el consumo—, y así, se esperaba que pudiera proporcionar aumentos de recaudación proporcionales al aumento de los tipos de gravamen. Las autoridades confiaban en que los consumidores no modificarían su comportamiento, así que decidieron incrementar la carga fiscal sobre el vino hasta más que duplicar el precio final. En Madrid, cuyo caso ha sido estudiado de manera ejemplar por José Ignacio Andrés Ucendo (2010), los tributos llegaron a representar el 56,7% del precio del vino en enero de 1647 y el 65,6% en 1667¹⁷. Por supuesto, gravámenes tan altos eran incentivos muy

¹⁵ Andrés Ucendo, 1999, 124, y Gutiérrez Alonso, 1989. Las repercusiones sobre el índice general de precios al consumo estaban condicionadas por el peso del consumo del vino en la cesta de la compra, aspecto que es estudiado para el caso de Madrid por Andrés Ucendo y Lanza García, 2013.

¹⁶ BN, VE 185/15, fol. 4rº.

¹⁷ En otras ciudades provinciales los impuestos sobre el vino también representaban proporciones muy altas, aunque no tanto como en Madrid. La villa y corte había ofrecido importantes donativos al rey que financiaba con la emisión de deuda municipal, los efectos de villa, a cambio de hacerse con la recaudación de los servicios y se vio también obligada a

poderosos al fraude fiscal y éste se convirtió efectivamente en un fenómeno masivo. Si el abasto hubiera sido en régimen de monopolio estricto podría haberse esperado que el fraude fuera limitado. Sin embargo, la concesión de privilegios de exención a la introducción de vino y otras especies a particulares y comunidades fue lo que propició precisamente la difusión del fraude. Las autoridades lo reconocían abiertamente y, de hecho, lo toleraban, pues no dudaban en fijar unas posturas inferiores a la suma de los costes de compra, el transporte, los tributos y la moderada ganancia que correspondía al tabernero. El resultado no podía ser otro que un cambio radical del mercado del vino, cambio que perjudicó a los miembros del Gremio de Taberneros de la Villa en beneficio de los defraudadores, que no eran otros sino quienes disponían o tenían acceso a despensas o botillerías particulares y aprovechaban ese privilegio para vender a otros lo que en principio estaba destinado exclusivamente al consumo personal. El precio de venta en las despensas era muy cercano al de las tabernas, de modo que la hacienda perdía la recaudación correspondiente al vino que se vendía en aquellas, de la cual se apropiaban los despenseros. Los consumidores no podían comprar vino barato y cuando acudían a las tabernas públicas eran de hecho perjudicados en la medida que compraban el vino aguado, que era el modo fraudulento al que recurrían los taberneros agremiados para mantenerse en el negocio del vino. El hecho de que estos tuvieran que comprar el vino que vendían en sus locales pagando los tributos cuando lo introducían en la villa les situaba en clara inferioridad frente a los despenseros y soldados de la guardia y carceleros, que se valían de sus privilegios para introducirlo de forma ilegal, librándose del pago de los tributos o por las buenas o por las malas, cuando hacían frente de forma violenta a las autoridades que osaban reclamarles los impuestos que estaban obligados a pagar. Así pues, la combinación de una elevada carga fiscal y el privilegio de exención creó las condiciones para el desarrollo del fraude, haciendo muy atractiva la posibilidad de introducir el vino y otros mantenimientos por medios ilegales, entradas que llegaron a representar prácticamente la mitad del vino consumido en la villa y corte. Sin duda a causa del fraude las autoridades estuvieron muy lejos de cumplir sus propósitos de aumentar la recaudación. No podía ser de otro modo porque aumentar la carga tributaria al mismo tiempo que se mantenía el privilegio de exención de las despensas de particulares y comunidades eran objetivos incompatibles entre sí.

introducir diversos arbitrios municipales para atender el servicio de la deuda. Véase Andrés Ucendo, 2006.

Las autoridades eran conscientes de estos problemas, conocían las causas y trataron de actuar en consecuencia, pero sin la necesaria firmeza. Un informe de la Sala de Alcaldes reconocía en 1641 la existencia de 121 despensas de títulos y embajadores y botillerías de soldados de la guardia real, aunque había sospechas de que eran más de 150: casi tantas como tabernas legales. El daño era evidentemente grande. A los consumidores porque hacían «estanco» de todo tipo de mantenimientos, los acaparaban, no salían al mercado y se encarecían. Y a la hacienda porque los despenseros se quedaban con las si-sas. Por supuesto, el Consejo mandó suprimirlas, que «las quiten todas y nadie compre en ellas», decía, pero no una, sino muchas veces. La Sala de Alcaldes había ordenado su cierre en 1631, 1633, 1639 —este año por dos veces— y lo volvería a ordenar en 1643, 1652, 1657, 1661 y 1662, año este último en que se reconocía la existencia de 75 despensas. En 1667 informaba de nuevo recomendando que fueran suprimidas, pero en 1672 la Sala dio licencia a 31 personas para abrir despensa y botillería a cambio de un donativo, que alcanzó la suma de 1 272 ducados y eso que no todos lo pagaron¹⁸. El abuso prosiguió de tal modo que en 1683 volvió a ordenar el cierre de todas las despensas, salvo las de embajadores, pero éstas fueron prohibidas al año siguiente¹⁹.

La existencia de carnicerías, tabernas, despensas o tiendas de privilegiados, principalmente de instituciones eclesiásticas, donde estos y solo estos podían abastecerse sin pagar impuestos, en virtud de sus inmunidades fiscales, era muy común en las ciudades castellanas. En mayor o menor escala el caso de Madrid se repite en otras ciudades como Córdoba, Granada, Segovia, Sevilla o Valladolid. En todas partes la exención daba pie a considerables abusos, pero estos difícilmente podían ser atajados teniendo aquella un fundamento legal incuestionable. En Segovia había una carnicería del deán y el cabildo de la catedral por lo menos desde 1561. Una provisión real del 30 de abril de este año, suponemos que a instancia de la Ciudad, prohibía a los legos comprar en ella y dejaba a cuenta de los obligados poner las guardas para que así fuera. Por supuesto el cabildo recurrió ante la Chancillería para solicitar el levantamiento de la prohibición alegando dos razones, una, que si no se permitía

¹⁸ Archivo Histórico Nacional (AHN), Consejos, Sala de Alcaldes, libros 1200 a 1290. Una cantidad tan pequeña no podía ser la justificación de un privilegio que proporcionaba ganancias mucho mayores a los defraudadores, por lo que cabe preguntarse si estas concesiones no eran una forma de apaciguar a los privilegiados.

¹⁹ Los delitos de sangre contra los guardas eran desgraciadamente muy frecuentes tanto en la Corte como sobre todo de Andalucía, según Alloza, 2000, 176-180, y Sánchez Belén, 1996, 167.

vender a los legos no quedaría ganancia para la carnicería y, otra, que los vecinos perderían la ventaja que le proporcionaba la abundancia de carnes, razones que suponemos nada tenían que ver con el privilegio de exención, pero convencieron al alto tribunal para resolver el 17 de febrero del año siguiente en favor del cabildo. No debería sorprender que se resintiera la recaudación de la hacienda municipal y, por tanto, la capacidad de cumplir el encabezamiento, porque las tiendas de privilegiados no quedaron ni mucho menos acotadas a la del cabildo catedralicio. Un siglo después, concretamente el 20 de junio de 1665, el ayuntamiento acordó

que los Sres. Don Gerónimo de Tordesillas y Don Antonio Enríquez vayan en nombre de esta Ciudad a besar la mano de Su S^a el Sr Obispo y decirle cómo en su casa de su despensero tiene y vende en dicha despensa vaca, carnero, vino, aceite y vinagre y todo lo demás y que esto es en perjuicio grande, ansí de esta Ciudad como de los pobres y las sisas, y de no poner remedio Su S^a lo pondrá la Ciudad.

No era la única despensa, pues sabemos que el 14 de abril de 1668 el ayuntamiento acordó quitar todas las tabernas secretas que había en la ciudad. Aun así, el número de establecimientos de venta de vino al por menor siguió siendo excesivo y a esta causa atribuía el regimiento la persistencia del fraude en los impuestos sobre el vino, para cuyo remedio acordó en 1686 limitar el número de tabernas públicas a cuarenta²⁰.

En Sevilla la extensión del fraude en los impuestos sobre la carne tenía su origen en la misma combinación de tributos elevados y exenciones particulares. El administrador general de los servicios de millones de la ciudad y su reino, Manuel Pantoja y Alpuche, informaba en 1636 a la Comisión de Millones de que el aumento de cuatro maravedíes más, que se añadían a los dos que ya se pagaban por libra de 32 onzas, había propiciado la búsqueda de nuevos «caminos y veredas» para defraudar y, siendo por tanto «muchos los fraudes que se cometan», resultaban insuficientes todos los esfuerzos que hacía para combatirlo y poner cobro en todo. La causa a su entender residía en las muchas despensas reservadas que había en la ciudad y las ventas que se hacían en ellas. Como en Madrid, las tentativas hechas por la justicia para prohibirlas fracasaban reiteradamente «por estar en casas de personas poderosas y de mucha mano en la república», por cuya razón la hacienda real resultaba dam-

²⁰ La primera noticia procede de Ruiz Hernando, 1982, 308. Archivo Municipal de Segovia (AMS), Actas, libro 1052.

nificada en «muy gran suma de maravedíes»²¹. La defraudación de impuestos dejaba un amplio margen de beneficio a los administradores y los propietarios de esas despensas porque el precio al que estos vendían era mayor que el de mercado, aunque inferior a la postura oficial precisamente para atraer compradores, por mucho que el administrador dijera que vendían a los precios que querían. Con el tiempo podía suceder que así fuera y que los vecinos recibieran también «grave daño» si se producían cambios en la estructura del mercado con el desplazamiento de obligados y corporaciones gremiales que estaban obligados a vender al precio de postura, terminaban por ser desplazados por los establecimientos fraudulentos, los cuales tendían a acaparar la oferta generando escasez y, por tanto, carestía. Y precisamente para evitar el ser expulsados del mercado defraudaban aguando el vino, empeorando la calidad de los bienes que vendían.

Las dificultades que encontraba el administrador general de Sevilla en 1636 para reprimir el fraude debieron de ser tan grandes como insuperables porque todavía en 1685 encontramos testimonios muy parecidos. Del 26 de junio es un escrito anónimo de un veinticuatro dirigido al Consejo de Hacienda en el que denuncia la venta de carne en diferentes casas particulares de la ciudad, las cuales expresa por menor. El autor dice literalmente que

a llegado el atrevimiento a ser tal que no se pesa carne ni tocino en las carnicerías, a se averiguado que los fieles introducían tocino y algunos 24s la carne i no se castiga aunque se [ha] averiguado. Si el Consejo no ace consulta a Su Magd. para que se llame algunos a Madrid, se acav[ar]ó[n] las rentas i esta desdichada ciudá, pues la carne que se mata es urtada a los pobres labradores i a los ganaderos i aunque se sabe, no se castiga porque los tenientes tienen conciertadas las más carnicerías i engañan al sr. asistente, que es demasiado depiadosa, es re[c]to i limpio, mas le benden todos porque son interesados. Tienen bodega don Lope Mendocá, alguacil maior, i don Alonso Pinto, beinticuatro. Tienen carnicerías don José de la Puente i don Juan de Velasco i introducen carne en las carnicerías de la Ciudad i son beinticuatos. Tienen despensas don Francisco Cárcamo, don José Cárcamo i don Alfonso Cárcamo, jurados, i otros jurados que no sé sus nonbres. Tiénenla tanvién el duque de Beraguas i son dos o tres con gran gasto, el Marqués [de] Valençina, el Marqués Moscoso, la marquesa de la Mina Biexa, don Luis de Guzmán, don Gaspar de Andrada, don Pedro Chaporta, don Juan Galeaço, doña Josepha Loiola i otros muchos que si a estos los llamasen a Madrid cesaría[n]

²¹ Archivo General de Simancas (AGS), Consejo y Juntas de Hacienda, 751, carta de 26 de febrero de 1636, cit. por Alberto Marcos Martín, 2010, de quien procede la información al respecto.

tantas maldades i demás de estos la tienen çien pícaros i todo género de gente sin eçetuar ninguno i solo tendrá remedio quitando los millones a la Ciudad porque no sirben más que de fraudes i destrucción i comérselo los magnates i engañar al sr. Asistente.²²

El testigo insinuaba que la administración de los millones por la Ciudad daba pie a la confusión de intereses y, por tanto, al fraude. En realidad, se trataba de un círculo vicioso porque, siendo las exenciones tan amplias y estando el fraude tan extendido, los gremios no querían encabezarse, las ciudades tampoco y en su lugar proponían conformarse con lo que rindieran los tributos de acuerdo con los tipos de gravamen establecidos por la legislación, todo lo cual creaba una confusión que efectivamente no hacía sino propiciar el fraude fiscal²³.

Por supuesto, las formas de fraude fiscal en los millones y en los demás impuestos sobre los mantenimientos no acaban en los ejemplos señalados anteriormente, ni mucho menos. Está claro que la exención de quienes contaban con un amplio margen de autoconsumo, como propietarios y labradores, disminuía la base imponible y, por tanto, la recaudación en una medida difícil de conocer, aunque seguramente grande, pero es dudoso que esta exención deba ser considerada como fraude fiscal porque era perfectamente legal en virtud de los principios que regían el sistema fiscal de la época. En cambio, el establecimiento de puestos de venta sin autorización y otras con autorización, pero todas exentas del pago de impuestos, como despensas de embajadores, eclesiásticos, nobles y otros, lo que era especialmente habitual en las grandes ciudades y la corte, daba pie a introducir y despachar vino, carne y comestibles de todas clases al público en general, lo cual excedía obviamente la exención legal de los mantenimientos destinados al consumo propio. Sin llegar a este extremo no faltaban casos en que el derecho de refacción se traducía en la inflación del consumo, hasta extremos como el vivido en Valladolid con el

²² AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, 1490.

²³ De esto ya había informado dos años antes Pedro de Oreitia respecto a Sevilla, aunque en realidad era un problema de todas las ciudades castellanas. AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 1445, cit. por Sánchez Belén, 1996, 143. Casos como el denunciado en Sevilla se encuentran también en Granada, donde colegios y conventos defraudaban con tanta profusión que el superintendente de rentas y servicios pedía al Consejo de Hacienda se dirigiera al arzobispo y a los provinciales de las órdenes mendicantes para reconvenir a los defraudadores. AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 1495, año 1685.

arbitrio del azúcar, que devengaba por refacción más que lo efectivamente recaudado por el ayuntamiento durante el tiempo en que estuvo en vigor²⁴.

Por otra parte, la falsificación de las cuentas de tabernas y carnicerías podía resultar difícil porque era necesario poner de acuerdo a muchas personas con intereses distintos, como decíamos anteriormente que pensaba Gabriel de Bolaños, pero no era imposible. Además, a la hora de establecer los aforos en los lugares de cosechas se presentaban grandes dificultades que propiciaban la ocultación de los mismos por connivencia de intereses entre cosecheros, tratantes y autoridades locales, lo que daba lugar también a desigualdades en los repartimientos de la carga tributaria. A la hora de establecer las posturas se necesitaban los testimonios de los precios de origen y de los portes, proceso que, además de encarecer los costes indirectos de la contribución, se prestaba también a la falsificación de los documentos. Por último, no eran desconocidos los casos de apropiación de las sobras, la omisión de repartimientos o, por el contrario, la imposición de derramas a los vecinos para financiar gastos sin justificación ni licencia real por parte de las autoridades locales²⁵. Por desgracia, la apropiación indebida, la malversación de fondos y el empleo de la recaudación en negocios privados era moneda corriente entre los tesoreros y arrendadores de rentas reales y servicios de millones, tanto a escala local y provincial como de todo el reino.

El fraude era especialmente importante en los impuestos sobre el vino y la carne con que eran recaudados alcabalas, servicios de millones y cientos, pero no terminaba ahí. En las demás rentas de la corona también era importante, aunque resulta aún más difícil de cuantificar siquiera aproximadamente. Entre todas las rentas reales fueron tomando cada vez mayor importancia para

²⁴ García García, 1994, 109. Las despensas persistieron en la capital castellana hasta bien entrado el siglo XVIII y en las tiendas privativas de la Chancillería, el Colegio de Santa Cruz y el cabildo de la Catedral se vendía al público a los precios de postura, pero sin reembolsar a la hacienda local el importe de los tributos. El mismo procedimiento y las ganancias consiguientes eran señaladas por Bolaños, 1657, como una justificación más de la obligación de los eclesiásticos a contribuir en el servicio de millones.

²⁵ Un caso verdaderamente asombroso es el de la ciudad de Granada y pueblos de la provincia, donde fue comisionado en 1657 don Fernando Queipo de Llano para la averiguación de arbitrios impuestos unos sin licencia real y otros por un tiempo mayor que el reconocido por las facultades reales, encontró que algunos de estos arbitrios databan de 1629 y, aunque estos concretamente se habían extinguido, seguían en vigor, pero con «tan poca cuenta y razón que no se sabe en qué se convierten y tendrá por conveniente nombrar juez que los administre y cobre». AGS, Expedientes de Hacienda, leg. 629.

la hacienda real los estancos de la sal y del tabaco, por lo que el problema del fraude recibió también mayor atención por parte de las autoridades.

La sal es un bien que por sus características de poco valor por unidad de peso y difícil ocultación podríamos suponer que apenas sería objeto de defraudación. Sin embargo, los precios tan altos que alcanzó crearon tentaciones irresistibles. Los precios, en efecto, fueron aumentados primero con ocasión del estanco establecido en 1564 en todo el reino con excepción de Andalucía y las provincias forales, más tarde en 1631 y luego en varias ocasiones hasta 1695 en que los precios eran diez veces más altos que a mediados del siglo anterior. El estanco implicaba la imposición de precios regionales diferentes y de limitaciones al comercio interior con el fin de reservar el abasto de cada partido a determinadas salinas. Por supuesto, los costes de producción de la sal marina eran menores que los de la sal de minas, pozos y manantiales, y cabía la posibilidad de importarla de otros países como Portugal y a través de territorios exentos como Vizcaya, Guipúzcoa y Navarra, desde donde efectivamente se abastecían los pueblos del interior a precios menores que los impuestos en los partidos a que pertenecían. Así fue como surgió el contrabando de sal en Álava, La Rioja y León, ciudad que con ocasión del servicio de millones de 1601 consiguió eximir a su término alcabalatorio de la prohibición de abastecerse de sal a través de Asturias. Una exención que fue defendida con el argumento de las ventajas en calidad y precio que la «libertad de trajinería» proporcionaba a los consumidores y que, por tratarse de un privilegio circunscrito a un término de difícil delimitación, sirvió de pretexto para que otros quisieran disfrutarlo, lo que motivó reiteradas denuncias por fraude y contrabando. Por otra parte, es muy posible que los arrendadores de las salinas reales participaran en el contrabando, puesto que se les concedía licencia para la importación de ciertas cantidades de sal, como a Ventura Donís en 1635, con las que cumplir las condiciones de su arrendamiento²⁶.

Los altos precios de la sal respecto a los costes de producción podían proporcionar ganancias enormes a los contrabandistas, más aún si estos contaban con la posibilidad de acogerse a una jurisdicción privilegiada donde eludir al fisco real. Unos precios altos y un bajo riesgo de ser apresado es la combinación prefecta para estimular el fraude y el contrabando, qué duda cabe. En Andalucía concretamente estas dos circunstancias animaron a la explotación de pozos salineros hasta límites tan sorprendentes como los que dieron pie

²⁶ Porres Marijuán, 2003, 130, y también Simón y Lorenzo Pereira respecto a las salinas de la Costa de Andalucía en 1625-1635: AGS, Contadurías Generales 2284.

a los episodios sangrientos que refería Francisco Ronquillo, corregidor de Córdoba y administrador general de todas las rentas reales y las de las salinas de la provincia, años después presidente de Castilla, en una carta dirigida al Consejo de Hacienda el 10 de agosto de 1687, en la que decía

que los arroyos, espumeros y pozos de sal son tantos que siempre se ha formado ronda de a caballo desde junio a octubre para el continuo registro de estos sitios y embarazar los fraudes, y habiendo pasado este año la ronda a una salina que llaman del concejo, término de Lucena, hallaron abiertos veinte y siete pozas y fabricando sal mucha gente y gran prevención de armas y hecho un fortín para defenderse, y habiendo visto a los ministros de ronda se pusieron en arma y les dijeron se retirasen que si no dispararían y aprovecharían en ellos la carga y que les dejase fabricar, que les había costado mucho trabajo abrir la salina, y reconociendo la ronda la resistencia, ventaja y dificultad del sitio por lo montuoso y que, además de la gente descubierta, parecía haber más oculta, se retiraron²⁷.

La ronda regresó con refuerzos y en el enfrentamiento que se produjo a continuación fallecieron varios soldados. El corregidor insistía en la necesidad de imponer su autoridad sobre las justicias ordinarias para que éstas no pudieran personarse en las causas por contrabando, pues de otra forma los fraudes quedaban sin castigo porque, añadía, en referencia concreta a las de Montalbán, siendo las villas de señorío y los reos «vasallos», sus señores «les miraban con tanta piedad que les permiten estos excesos»²⁸.

En la renta del tabaco sucedía básicamente lo mismo, con la diferencia de que las ganancias para los contrabandistas podían ser mucho mayores en virtud del alto precio por unidad de peso de la mercancía y su fácil ocultación, así como, a la inversa, las pérdidas para la hacienda real. Los fraudes ya eran cuantiosos antes del establecimiento del estanco en 1636 pero en modo alguno fue posible atajarlo, ni mucho menos. En efecto, con el estanco aparecieron nuevas figuras delictivas y estas alcanzaron un desarrollo extraordinario, en palabras de Rodríguez Gordillo (1994, 66) debido al amplio margen de beneficio que los defraudadores podían obtener con los precios impuestos por el monopolio. La mala calidad de los obrajes y la irregularidad del abasto no hacían sino propiciar el contrabando y adulterar los tabacos, como decía Jacinto Alcázar de Arriaza (1646) diez años después de la implantación del

²⁷ AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 1512.

²⁸ Véase también Sánchez Belén, 1996, 132-141, donde se exponen casos de naturaleza y responsabilidad similar.

estanco. Como no podían faltar exenciones, la renta del tabaco incluía al menos dos, una tomada de la renta de la pimienta y que consistía en eximir a las partidas inferiores a una libra (Bolaños, 1647), y, otra, denunciada por el mismo Consejo de Hacienda en 1682 que era la franquicia concedida al Consulado de Sevilla para introducir distintas cantidades sin registrar (Sánchez Belén, 1996, 180). Aun así, el valor de los arrendamientos se multiplicó por más de diez desde los 23 millones de maravedíes de 1637 hasta los 285,5 en 1675 convirtiéndose ya entonces en la más preciada renta de la corona y, como el fraude no debió quedar a la zaga de tal aumento, ahí se dirigieron los mayores esfuerzos en la lucha contra el fraude fiscal.

LOS DERECHOS DE ADUANAS Y LA SACA DE MONEDA

Cuando Felipe II incorporó los diezmos de la mar a la corona en 1559 envió a Juan de Peñalosa a realizar una inspección de las aduanas de las Cuatro Villas y las provincias forales, aduanas que, como es sabido, habían sido enajenadas en 1469 por Enrique IV en favor del Condestable de Castilla. Este, porque su posesión no fuera cuestionada por los pueblos, les hizo concesiones en las formas de contribuir por los derechos de aduana que provocaron una considerable pérdida de recaudación. En varios informes remitidos a los contadores de Hacienda en 1563 Peñalosa cuestionaba la costumbre de diezmar a la salida en vez de a la entrada de la aduana, el supuesto derecho de eximir del pago de los diezmos de la mar a las mercancías destinadas a las comarcas inmediatas a la costa y el libre tránsito de mercancías entre Guipúzcoa y Navarra, por la facilidad que todo esto ofrecía para eludir la inspección aduanera, desviar el comercio y disminuir la recaudación. Solo el Señorío de Vizcaya podía acredecir privilegio expreso de exención de los derechos de aduana en los mantenimientos destinados al consumo local y de las mercancías para la reexportación, por lo que veía muy difícil cuestionarlo. Este no era el caso de los demás territorios, decía, porque existían aduanas en la misma costa y constaba un precedente de 1453, fecha del último arrendamiento de la corona antes de la enajenación de la renta, en el que se determinaba expresamente la obligación de contribuir de la forma que indicaba²⁹.

²⁹ La única prueba que podía valer para demostrar el alcance de los derechos de exención eran los documentos escritos, como las escrituras de arrendamiento, pero en ningún caso las declaraciones de testigos porque estos eran parciales y no habían conocido personal-

Además de actualizar el arancel, cuyas valoraciones no habían cambiado en décadas, para acomodarlo a los precios de las mercancías, Peñalosa proponía establecer firmemente la obligación de contribuir con un gravamen fiscal que, por supuesto, no debía superar el máximo legal del 10%, y solo entonces conceder las exenciones que Su Majestad considerara oportuno. Aunque no todas sus propuestas fueron aceptadas, la recaudación subió mucho, pero en términos reales este aumento debería ser considerado como una recuperación o actualización de la renta después de una época de virtual exención aduanera en toda la costa de la mar³⁰.

Los problemas para la administración fiscal no acabaron ahí, porque las autoridades provinciales, concretamente las de Vizcaya y Guipúzcoa, pretendían hacerse cargo de la inspección de aduanas, cosa que, como cabe suponer, se prestaba a toda clase de abusos, los cuales redundarían en una pérdida de renta para la Corona. Esta era una pretensión sin más fundamento que la costumbre, pero no la ley ni los contratos de arrendamiento, porque

las justicias ordinarias... en tiempo del Condestable nunca conocieron dello... [y] los alcaldes de Valmaseda y Orduña y Vitoria y Salvatierra... son jueces ordinarios y naturales de los mismos pueblos y personas que son mercaderes y interesados en ello... [y los jueces] no son letrados, sino hombres que por suerte les caen los oficios y han de ser y son vecinos y muchas veces mercaderes...

Así pues, la falta de precedentes legales no justificaba semejante privilegio, ni la razón lo aconsejaba ante la evidente falta de profesionalidad de las justicias locales y la confluencia, por no decir identidad de intereses con los mercaderes que habían de pagar los derechos de aduana. La pérdida para la real hacienda era valorada por el ministro del rey entre un tercio y la mitad de los derechos adeudados, sin tener en cuenta los daños que producía la saca de moneda. Y, sin embargo, Felipe II y sus descendientes de la Casa de Habsburgo confirmaron los privilegios de exención, tanto los de Vizcaya como los de Guipúzcoa y Cuatro Villas³¹.

mente los antecedentes, por lo que necesariamente confirmarían la costumbre que habían visto. AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 45, doc. 280. Véase también Ulloa, 1986.

³⁰ Un movimiento parecido, salvando las distancias, al que se había producido con la alcabalas, Fortea, 1986 y 1990.

³¹ AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 45, docs. 277-283, y leg. 49, docs. 78-95. Sobre la jurisdicción de los jueces de sacas de la Provincia y los conflictos con las autoridades reales en las décadas posteriores hasta el siglo XVII, véase Truchuelo, 2004, 363, y Angulo Morales, 2003.

En tales circunstancias debía ser muy dificultosa la persecución del fraude y el contrabando. Aun así, como no podía ser menos en un ministro tan diligente, Juan de Peñalosa proponía establecer un régimen sancionador que disuadiera de cometer fraude fiscal, porque como decía al secretario Garnica

esté VM cierto que si no fuese por el temor que tienen de que si usurpan y hurtan los derechos han de ser castigados, que todos lo harían a rienda suelta y más los mercaderes que son de estos mismos lugares, porque como son vecinos y meten las mercadurías en sus casas aguardan coyunturas para sacar las mercadurías de noche y a tiempo que no los puedan coger y es lástima lo que pasa en lo de la ejecución de la justicia en toda esta costa, porque *se saca el dinero y el pan y todas las otras cosas que están prohibidos no se saquen del reino con tanta facilidad como los que lo hacen quieren*, porque las justicias como se les de diez ducados o ciento no hay contradecirlo ni castigallo, y cierto si no hubiera proveído que los descaminos que en esta hacienda hubiere los determine el administrador, creo cierto la mitad de los derechos hurtarían.

En realidad, la saca de moneda a que se refiere la cita anterior era un fenómeno muy antiguo y muy extendido contra el que no bastaban las prohibiciones legales porque era un rasgo estructural de la economía española.

Las causas fundamentales que explicaban por qué la extracción de moneda alcanzaba ya entonces tanta importancia fueron señaladas por Rodrigo de Luján en un memorial de 1516: a su juicio se debía a la diferencia entre el valor nominal y el contenido metálico de la moneda, pero, sobre todo, al mayor valor de las importaciones respecto al de las exportaciones, es decir, al déficit de la balanza comercial³². Ambos eran dos rasgos característicos de la economía española de toda la Edad Moderna: por una parte, una moneda fuerte, el escudo de oro o el real de plata, con un elevado contenido metálico respecto a su valor facial y alto poder adquisitivo que servía como medio de pago internacional, y, por otra, el déficit de balanza de pagos derivado del mayor valor de las importaciones respecto al de las exportaciones. Este déficit fue luego agravado por la inflación interna que provocaron las remesas de plata americana y el consiguiente aumento de la oferta monetaria respecto a la producción nacional a que dieron lugar.

Así pues, la saca de moneda era el resultado inevitable de la débil competitividad de la economía española y para evitarlo de bien poco servía la prohi-

³² Pérez, 1977, 100.

bición de exportar metales preciosos en lingote y moneda. Los comerciantes debían financiar las importaciones mediante la exportación de otras mercancías, los financieros de la corona debían hacer lo mismo para reembolsar sus créditos, pero la tozuda realidad agravada en años puntuales por las crisis de subsistencia y, sobre todo, por las necesidades financieras de la corona forzó a levantar la prohibición mediante la concesión de licencias de saca, como entre 1552 y 1557 y luego en 1566. El flujo de dinero fue aumentando a partir de entonces de modo que llegó a haber escasez de moneda de plata en los mercados provinciales.

El cambio venía después de una serie de pesquisas que había emprendido el Consejo Real en 1550. En una de estas informaba el Conde de Coruña, asistente de Sevilla a la sazón, de las formas y causas de la saca de moneda. Al problema fundamental del déficit comercial añadía el de los fletes, porque la navegación estaba pasando a manos extranjeras, y entre los protagonistas señalaba por supuesto a mercaderes de todas las nacionalidades, pero en particular a los burgaleses porque a través de sus correspondientes en los puertos de las provincias forales se habían convertido en los principales intermediarios en el comercio ilegal de moneda³³. En efecto,

Burgaleses para los pagamentos de la lencería y quincallería que traen de Ruan y Nantes y Burdeos y otras partes de Francia sacan furtivamente lo que pueden de monedas de oro e contado porque en esto ganan más que en las propias mercaderías y de otras cosas que llevan por tierra a Francia es público que suelen llevar y enviar cantidad de dineros en contado e con criados fieles que tienen naturales de las fronteras hacen lo mismo y es muy difícil podérseles probar e porque ellos lo tratan como personas prevenidas e que saben las penas en que incurren si se les probase.

Y anticipándose a la recomendación que luego hizo Juan de Peñalosa, proponía como remedio «que se use de alguna severidad e rigor con los que se hallaren culpados, para que por ejemplo de uno se castiguen muchos». El problema era, como siempre, que la justicia ordinaria no siempre se inhibía frente a la autoridad de un juez de comisión. Como le sucedió años después al licenciado Illescas de Castro cuando navegaba por el Cantábrico persiguiendo a varios contrabandistas y estos se refugiaron en el puerto de San Sebastián.

³³ AGS, Consejo Real de Castilla, leg. 328, doc. 10, 2).

tián, que al ir a detenerlos fue apresado junto con sus hombres por la justicia ordinaria de la ciudad³⁴.

Décadas más tarde, cuando los burgaleses vinieron a menos, su lugar en la red de contrabando de moneda fue ocupado por los portugueses. Estos, como es bien sabido, se hicieron con los arrendamientos de los puertos secos, amén de los diezmos de la mar y los almojarifazgos, con el fin de facilitar las transferencias de dinero hacia las plazas mercantiles europeas donde estaban sus socios comerciales. También en este caso era muy difícil frenar el contrabando debido, como señala López Belinchón (2001), a la gran demanda de importaciones del norte de Europa, a la venalidad de los oficiales reales y, cuando eran descubiertos los contrabandistas, a la posibilidad de llegar a una «composición» o acuerdo con la hacienda para eludir la pena a cambio de ofrecer un donativo o de concertar un asiento. Las contradicciones de la corona eran insuperables, porque si, por una parte, concedía licencias de importación y de saca de moneda que se prestaban a falsificaciones incontables que multiplicaban el volumen de contrabando, por otra, las causas de fraude en manos de la jurisdicción real resultaban muy útiles a la hora de acordar un asiento³⁵. El problema era, claro está, la falta de liquidez de la corona para hacer frente a sus pagos en el exterior. Veamos unos pocos ejemplos.

Las enormes ganancias de Simón de Fonseca en el arriendo de los diezmos de la mar llamaron la atención del Consejo de Hacienda. Este reconocía en una consulta del 4 de noviembre de 1662 que la renta valía más que el precio del arrendamiento, no solo esto, el arrendador cobraba más de lo que permitía el arancel oficial, de modo que desde 1650 había recaudado el precio pagado por renta más 518 838 000 maravedíes, que hacían 1 526 000 escudos de vellón, y, además, otros 300 000 escudos que se suponía había tenido de ganancia en otros dos años del arrendamiento y que no pudieron ser reconocidos en la inspección por la falta de papeles. En 1656 la hacienda real

³⁴ Lo cuenta lamentándose en un carta del 7 de marzo de 1579. AGS, Consejo Real de Castilla, leg. 268, doc. 2, (1-2). La exportación de plata dependía también de los tipos de cambio, así, la devaluación de la moneda por los rebeldes de los Países Bajos movió a los mercaderes ingleses a ordenar a sus factores en la costa cantábrica que enviaran el dinero que pudiesen por la enorme ganancia que esto les proporcionaría.

³⁵ Sanz Ayán, 2013, 105 y 108. El contrabando de moneda de cobre falsa era también resultado de la política financiera de la corona, que al devaluar la moneda de vellón para apropiarse de la plata provocó la desaparición de la moneda de plata de la circulación y ofreció grandes incentivos para introducir fraudulentamente la moneda de vellón falsa. Sobre las dificultades de combatir este comercio ilícito, véase Carrasco Vázquez, 1997.

interpuso una demanda a resultas de la cual el arrendador fue detenido y, estando preso, Jacinto Romerate hizo una puja del cuarto ofreciendo 23 311 714 maravedíes al año por diez años y justo entonces el mismo Simón de Fonseca elevó la puja en un tercio más hasta 279 cuentos en diez años, más otras condiciones que convencieron al Consejo de la conveniencia de recomendar a Su Majestad que aceptara el ofrecimiento, porque la composición proporcionaba un ingreso cierto y evitaba el riesgo de dilación y pérdida por un fallo judicial eventualmente desfavorable³⁶.

Francisco Báez Eminente tuvo en arrendamiento los almojarifazgos desde 1663 hasta fin de 1680 en que Pedro de Oreitia fue nombrado administrador de la renta. La lista de los fraudes cometidos por el arrendador y sus ministros en el puerto de Málaga incluye acusaciones como haber faltado a la legalidad en no aforar y considerar los precios de las mercadurías por el aforo y arancel, cambiar la forma regular de administración para ocultar y defraudar las rentas y que no constase el verdadero valor de ellas, en que llevaba dos fines perniciosos, decía el administrador, uno que la hacienda real no pudiese reconocer enteramente lo procedido de dichas rentas y otro, poder hacer seguras sus pretensiones por la limitación de valores originados de conciertos e igualas secretas para embarcar mercancías fuera de registro. A esto se añadía la descarga de mercancías de noche, sin pagar los derechos de aduana, emplear el caudal de las receptorías para hacer cargazones con destino a Londres y Ámsterdam también fuera de registro de Málaga y Vélez-Málaga, el uso de pesas falsas, el uso de una gracia llamada «pie de fardo», cobrar derechos por la expedición de cartas de pago de juros y otros muchos cargos, cuya exposición sería en exceso prolífica. Pues bien, a pesar de acusaciones tan graves, luego de un breve tiempo en administración, Báez Eminente volvió a tomar el arriendo de los almojarifazgos³⁷.

La lista de fraudes cometidos en la aduana de Valmaseda por Francisco Antonio Ortes de Velasco en la renta de puertos y diezmos, que administró por poder de Mateo Llorente, según una consulta de 11 de agosto de 1685, es asimismo muy prolífica e incluye delitos muy graves, desde ser encomendero de mercaderes hasta la falsedad documental y la omisión del registro en los libros de aduanas pasando por la imposición de derechos indebidos y, al

³⁶ AHN, Consejos, leg. 51276/2.

³⁷ AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 1490.

contrario, la exención, sin justificación legal. A pesar de todo lo cual, sospechamos que el asunto terminó con la acostumbrada composición³⁸.

La realidad era que el fraude en los derechos de aduanas y el contrabando se encontraba por todas partes, en los diezmos de la mar, en los puertos secos y los almojarifazgos, lo cometían los contribuyentes, los arrendadores y también los administradores (Cárceles de Gea, 2013). En los puertos del golfo de Cádiz y las comarcas adyacentes había alcanzado tal extensión c. 1680 que daba empleo a «multitud de metedores», habiéndose convertido en una actividad común y corriente, ya que

en todos los lugares son muy conocidos los que tienen este ejercicio y ... están consentidos habiéndose reducido a ser oficios y que no se repara en decir que uno tiene el de metedor... los más de los días pasan por el término de la ciudad de Jerez de la Frontera cuadrillas de a 20 y 30 y 50 metedores que sacan ropa de aquellos puertos y de la que los extranjeros tienen en la Bahía de Cádiz en navíos dedicados a que solo sirvan de almacenes³⁹.

Un rasgo común a todos los casos es la situación o la proximidad de las aduanas a espacios privilegiados y de baja presión fiscal, unos de carácter foral y otros de carácter señorial, donde los defraudadores encontraban una especie de puerto franco y la protección de las autoridades locales. Además, la administración directa, como la emprendida por Juan de Peñalosa, fue relegada por el arrendamiento sin duda por la apremiante demanda de liquidez de la corona, pero de este cambio no podía venir sino un mayor contrabando, de modo que no debe extrañar que los arrendadores amasaran grandes fortunas y que la corona dejara de percibir cuantiosos ingresos. El sistema de administración fue utilizado en circunstancias críticas, pero acabaría imponiéndose, aunque mucho más tarde, ya en el siglo siguiente. Con todo, la importancia que para la corona iban adquiriendo las rentas de aduanas, las únicas junto con las estancadas de las que cabían esperar aumentos importantes de recaudación, frente al agotamiento de la capacidad contributiva de la población, que obligó a reducir el importe de alcabalas, cientos y millones, hicieron de aquellas rentas los principales objetivos de la lucha contra el fraude fiscal y el contrabando.

³⁸ AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 1490.

³⁹ Pedro de Oreitia, administrador de los almojarifazgos, en un informe al Consejo de Hacienda de 1685 antes citado en el que también proponía «formar una ronda en aquel término que se componga de un cabo y veinte hombres de a caballo». AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 1490.

UNA LUCHA DESIGUAL CON RESULTADOS INCIERTOS

Las referencias a la extensión del fraude fiscal y el contrabando aparecen desde mediados del siglo XVI en adelante con frecuencia cada vez mayor hasta convertirse en un fenómeno omnipresente en el siglo siguiente, de lo que podemos deducir que alcanzó entonces una mayor incidencia y gravedad. Los escritores políticos de la época consideraban que la causa fundamental de dicho problema era el aumento de las contribuciones, aunque no la única, pues los privilegios de exención tributaria, la descentralización administrativa y las ideas, difundidas por algunos teólogos y confesores, que cuestionaban la legitimidad del rey para imponer nuevas contribuciones cuando faltaba el consentimiento pertinente o prorrogar las aprobadas cuando la causa de su introducción había feneido, facilitaron la extensión del fraude y limitaron la eficacia del gobierno en su lucha por contenerlo (Sánchez Belén, 1996, 127). Las opiniones de los teólogos no eran unánimes, pero servían a los defraudadores para justificar sus actitudes ante el fisco real y tomarse la justicia por su mano, pues, como decía José Díez de Noreña y Carranza, «por este lado de defraudar recompensan lo que han tributado con los mantenimientos que... no pueden gravarse»⁴⁰. Los contribuyentes sobrecargados de impuestos, los ministros reales, los juristas y los acreedores de la corona a quienes ésta retenía sus ingresos legítimos y les pagaba tarde y mal, todos podían sentirse agravados y movidos a buscar una compensación defraudando a «rienda suelta». El fraude y el contrabando eran, en efecto, según Thompson (1994a, 177), una forma de compensar el daño causado por la elevada fiscalidad y la pérdida de poder de compra a la economía familiar.

El importe que suponían los impuestos defraudados respecto a la recaudación esperada no puede ser calculado a ciencia cierta. Los ministros reales y el mismo rey en alguna de sus propuestas dirigidas a las Cortes afirmaban que la hacienda real no recaudaba el importe de los servicios concedidos por el reino, mientras que los contribuyentes pagaban sumas muy superiores, de modo que los intermediarios que participaban en la recaudación se quedaban con la mayor parte. No por reiterada era menos cierta y seguramente

⁴⁰ Una recompensa que requería ser legal, razonable e igual. BN, Ms. 4466, *Respuesta política, moral, histórica y legal de dos cédulas reales y provisión del Consejo supremo de Castilla para todas las ciudades, villas y lugares de estos reinos de Castilla y León, en que manda su majestad discurran los caminos que pueden tomarse para su restauración y aumento*, fol. 30. Las reales cédulas a que se refiere datan de 1678 y 1680, fecha probable del escrito.

constituía, más que una expresión retórica, un argumento a favor o de promover la reforma fiscal o sencillamente de mover a la concesión de nuevos tributos⁴¹. Antonio Somoza y Quiroga (1677) afirmaba que solo las sisas del vino y aceite consumidos en el reino y embarcados a Indias y el extranjero, «si se percibieran los derechos de todo ello... es certísimo que importará más de sesenta millones de ducados, sin las demás contribuciones de carnes, aguardiente, sebo y demás géneros que se cobran con tanta exasperación de los vasallos y corta utilidad de la Real Hacienda». El cálculo era evidentemente una exageración porque en el caso extremo y nada probable de que el consumo de vino fuera de un tercio de litro diario por persona y los impuestos reales a pagar ascendieran a 11,32 maravedíes por litro, como en Madrid c. 1647, una población de 5 millones de habitantes devengaría una recaudación anual de poco más de 18 millones de ducados, cinco veces más que la recaudación de alcabalas, cientos y millones, y prácticamente lo mismo, si no más, que los ingresos totales de la Hacienda Real de Castilla en torno a dicho año⁴². El consumo de vino y los precios sobre los que se calculaba una parte del gravamen, la octava, eran en la mayor parte del país evidentemente menores que en la Corte. En este sentido, con un consumo de vino que apenas superaba los 7 decilitros por persona y día, como en los valles de La Montaña a mediados del siglo siguiente, podríamos suponer una recaudación no muy alejada de los 3,5 millones de ducados. Esta cifra, por supuesto meramente especulativa, sería equivalente al importe de la recaudación efectiva que antes mencionamos y puede ayudar a comprender el potencial de recaudación que encerraba un impuesto sobre un bien de consumo universal, de demanda inelástica, como el vino, en el caso de que la exención fuera drásticamente limitada. En el caso también, como proponía Juan Luis Melero (1649), de que el gravamen fuera

⁴¹ Como algunos procuradores decían rebatiendo los argumentos en este sentido de Fernando Álvarez de Toledo en su propuesta a favor del medio de la harina que presentó en las Cortes de 1623: *Actas de las Cortes de Castilla (ACC)*, XXXIX, 228 y 240. Y como decía también el Consejo de Castilla en 1667 para desmontar la propuesta de una capitación en la que subrogar los servicios de millones: *AHN*, Estado, leg. 4834. Entre medias, el conde duque y José González incidieron en las mismas exageraciones, como recuerda Gelabert, 2001.

⁴² Los cálculos son meramente ilustrativos y descansan en datos procedentes de Andrés Ucendo, 2012, y Andrés Ucendo y Lanza García, 2008. En 1649 los servicios concedidos por las Cortes sumaban 9,6 millones de ducados, pero debido a su bajo rendimiento proporcionaban un poco menos de la tercera parte, según Thompson, 1994a, 172.

moderado⁴³. Cierto es que la pérdida de recaudación teórica no puede ser imputada exclusivamente al fraude en sentido estricto, porque parte de dicha pérdida se debía a exenciones legales y parte al autoconsumo, que estaba muy extendido en las regiones productoras, pero diversos testimonios coinciden en señalar que el fraude podía suponer hasta un tercio y más del valor teórico de algunos tributos, caso por ejemplo del vino en Madrid y caso también de las rentas de aduanas.

A la hora de perseguir el fraude fiscal, las autoridades encontraban grandes dificultades de carácter jurídico y administrativo. Por una parte, el privilegio de exención era amparado por los tribunales ante los que recurrían todos los que se sentían agraviados por la acción del fisco real, que eran muchos y algunos muy poderosos. En efecto, una forma de eludir las imposiciones fiscales era la apelación ante la justicia ordinaria de cualquier procedimiento de ejecución emprendido por la hacienda real. Por otra parte, cuando un administrador resultaba molesto, la justicia ordinaria le negaba la comisión o presentaba una apelación ante el tribunal de justicia. Estos procedimientos sugieren que, si bien la potestad legislativa era una prerrogativa regia, su margen de actuación estaba restringido ante la acción de los tribunales, que amparaban el principio de defensa o desagravio «en justicia» del súbdito que consideraba vulnerado el derecho o el privilegio adquirido. Y es que, como sentenciaba la Chancillería de Granada, la legalidad no podía ser alterada sin el mutuo consentimiento de rey y reino, de modo que la ley y el precepto jurídico legal no podían ser derogados, interpretados o alterados de forma unilateral por el rey. La consiguiente judicialización implicaba en la práctica que el rey carecía de capacidad coercitiva, según Cáceres de Gea (2000, 357), para sobrepujar el privilegio de inmunidad⁴⁴.

⁴³ BN, VE 186/15, fol. 6rº. Una propuesta razonable que acompañaba con un cálculo un tanto exagerado del consumo de vino, vinagre y aceite por habitante, que al respecto de doce, dos y tres arrobas por persona y año —más de medio litro de vino al día— y nada menos que 11 625 000 habitantes —a razón de 150 vecinos por 15 500 lugares y cinco personas por vecino—, a los precios dados debían proporcionar con solo el gravamen de la octava parte siete millones y medio de ducados al año.

⁴⁴ Cáceres de Gea, 2000, 196, 235, 315 y 358. Más allá de los conflictos políticos que pudieran esconder las disputas entre jurisdicciones, la tendencia a la judicialización puede explicarse por el bajo coste de litigar en Castilla, el amparo que los tribunales concedían a las demandas en defensa del derecho o el privilegio adquirido y, en cierto modo, a la prudencia del gobierno en el recurso a la fuerza en previsión de que estas provocaran alarma e inquietudes sociales. Por supuesto, estos recursos no estaban al alcance de la mayoría de los contri-

El gobierno entendido como administración de justicia no podía luchar de forma expeditiva contra el fraude, pero poco a poco, y no sin grandes conflictos, fue implantándose una administración fiscal de carácter ejecutivo. Algunos progresos se hicieron en la centralización administrativa y el control de la recaudación desde 1632 por medio del nombramiento de administradores investidos con poderes similares a los jueces de comisión y, por tanto, con jurisdicción privativa frente a tribunales y autoridades locales, para supervisar la recaudación de rentas reales y servicios en determinados distritos, comisiones que desde 1652 se extendieron a todo el reino, y también gracias al control de la Comisión de Millones que culminó con su incorporación al Consejo de Hacienda en 1658. Asimismo, se consiguió reunir las rentas reales y los servicios del reino de cada provincia bajo la supervisión de un solo ministro real y, en última instancia, del Consejo de Hacienda, a quienes quedaban sometidas las ciudades en asuntos financieros⁴⁵. La disputa del Consejo de Hacienda con el de Castilla acerca de si la administración fiscal debía corresponder, según aquél a los superintendentes y según éste a los corregidores, reflejaba disputas jurisdiccionales y concepciones diferentes sobre la articulación política del reino, pero es preciso reconocer que si los superintendentes disponían de conocimientos técnicos que les aventajaban frente a los corregidores, estos podían ser en la práctica más eficaces porque, como señala Sánchez Belén (1996, 166), ostentaban una autoridad judicial indiscutida y, sobre todo, contaban con el apoyo y la colaboración de los grupos de poder locales.

La centralización administrativa y la regularización de los pagos permitieron reducir la multitud de ejecutores de cuyos abusos, elevado coste y corto beneficio para la hacienda había quejas sin cuento. El problema era que la planta de la administración fiscal era generalmente muy corta y, lejos de ser ampliada, se redujo todavía más, pero lo que fue seguramente peor, con unos salarios que no se movieron en décadas de inflación, por lo que podemos suponer las dificultades de recaudación que todo esto suponía y, al contrario, las facilidades que ofrecía para emprender comportamientos fraudulentos, cuando no abiertamente corruptos. Así, por ejemplo, Pedro de Oreitia proponía en 1680 una reforma de la Planta y número de ministros de la administración de los almojarifazgos mayor y de Indias en la Real Aduana de Sevilla

buyentes y, de hecho, los pueblos sufrían la visita de administradores y ejecutores como si de una plaga se tratara.

⁴⁵ Cáceres de Gea, 1994 y 1995, y Andrés Ucendo, 1999, 60-64.

que consistía en reducir a 107 las 147 plazas iniciales, casi todas con los mismos salarios que treinta y seis años antes⁴⁶.

Una Junta de Fraudes fue constituida en 1658, aunque al parecer no cosechó muchos éxitos, y de nuevo en 1682. Ésta, a pesar de las dificultades que debió afrontar y su corta existencia, pues fue suprimida cuatro años después, cosechó unos resultados que han sido calificados de exitosos por Sánchez Belén (1996, 169). Los superintendentes, administradores, corregidores y alcaldes mayores desplegaron bajo su dirección una actividad tan intensa que en muchos lugares el fraude remitió hasta cesar casi por completo provocando pérdidas económicas más que notables a metedores y contrabandistas. La aplicación del rigor que reclamaban más de un siglo antes algunos ministros reales tuvo mucho que ver con este resultado⁴⁷. También fue importante la reducción de la carga tributaria en una quinta parte aproximadamente a raíz del encabezamiento general de 1683 y el reconocimiento del derecho de refacción del estado eclesiástico, por el que éste era reintegrado de las cantidades pagadas con ocasión de sus compras de artículos de consumo⁴⁸.

A este último respecto, el Breve Papal de 12 de septiembre de 1668 reconocía a la hacienda real la facultad de llevar una misma cuenta de laicos y eclesiásticos en la contribución de millones, lo que implicaba un permiso de imposición que anulaba el privilegio en virtud del principio de extrema necesidad (Cárceles de Gea, 2000, 179). Sin embargo, su ejecución fue suspendida por la oposición de los cabildos eclesiásticos, en particular el de Toledo, y la decisión del Consejo de Castilla de reconocer el principio de no injerencia jurisdiccional, tal vez por razones de prudencia política. El derecho de refacción del estado eclesiástico se impuso de todos modos poco después y, de he-

⁴⁶ AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 1956.

⁴⁷ A decir verdad, en los lances con los defraudadores las autoridades preferían ser prudentes en el uso de la fuerza, por recomendación expresa del Consejo de Hacienda y de la Junta de Fraudes, para evitar así en lo posible los altercados que muy a menudo promovían los poderosos y los clérigos. A la propuesta de Pedro de Oreitia de formar una ronda de veinte hombres a caballo responde el Consejo que «no conviene se ponga en práctica por las malas consecuencias que ha discurrido podían resultar en aquellos lugares teniendo gente armada que causase inquietud, pues en los casos que fuere menester para hacer alguna aprehensión de cuadrilla de defraudadores más bien se podrá hacer por los corregidores valiéndose de la gente que conviniere para ejecutar la diligencia con más resguardo y seguridad». AGS, Consejo y Juntas de Hacienda, 1956. Aun así, como indica Sánchez Belén, 1996, 169, las penas impuestas a los contrabandistas incluían el destierro, la incorporación a los presidios, el traslado a la Corte y multas pecuniarias.

⁴⁸ Un derecho que no fue suprimido hasta 1835, según Artola, 1986, 203.

cho, aparece expresamente reconocido en las escrituras de encabezamiento de 1683, así que muy probablemente a la clarificación de esta cuestión, que venía provocando tantos conflictos desde por lo menos la imposición de los servicios de millones, se puede atribuir la atenuación, aunque no desaparición, de los casos más escandalosos de fraude fiscal protagonizados por los eclesiásticos.

Por otra parte, la represión del contrabando mereció una cuidada atención por las autoridades desde la constitución de la Junta del Almirantazgo en 1625, como ha puesto de relieve Alloza Aparicio (2000), pero hay que decir que en tiempos de guerra y en el comercio con las potencias enemigas. Las aprehensiones remitidas a la Tesorería del Contrabando seguían los vaivenes de la guerra y probablemente dejaban escapar más de la mitad del tráfico comercial. Era, por tanto, un instrumento de guerra económica que consistía en impedir absolutamente el comercio con los enemigos de la Monarquía, antes que un instrumento de lucha contra el fraude o de promoción de la economía nacional. Además, esta prohibición enseguida se reveló imposible de cumplir a causa de la dependencia española respecto a las importaciones de bienes estratégicos procedentes de la Europa septentrional, y como no había alternativas enseguida aparecieron las consabidas licencias de importación, junto con los abusos y falsificaciones a que daban lugar. En tiempos normales era muy difícil, incluso para los ministros más celosos, reunir las pruebas necesarias para encausar a los contrabandistas, especialmente si eran extranjeros porque los tratados de comercio les proporcionaban inmunidad y, llegado el caso, podían hacer una composición con la hacienda real⁴⁹.

En el caso concreto de la renta del tabaco, los autos criminales por contrabando emprendidos en el Reino de Sevilla entre 1670 y 1700 se movieron en torno a los diez por año, con máximo en la década de 1680. De 1684 datan las leyes fundamentales para luchar contra las prácticas ilegales, según Rodríguez Gordillo (1994, 72), y de 1693 las primeras noticias de la creación del resguardo de rentas, y justamente a partir de 1697 aumentó bruscamente el número de causas duplicándose la media anual en las tres décadas siguientes.

La Junta del Resguardo de Rentas de Madrid fue creada en 1692 e inmediatamente propuso cambiar el sistema de registro de los caminos, que hasta

⁴⁹ Alloza Aparicio, 2006, 201. El *Tratado* de González de Salcedo, 1654, 3, define el contrabando como la prohibición de comerciar con el enemigo dictada en tiempos de guerra y todo el texto se refiere a la forma como debe ser el comercio bajo tales condiciones, así como a la cuestión de si las leyes de contrabando obligaban al estado eclesiástico.

entonces habían estado a cargo de los arrendadores, para ponerlos bajo custodia de la administración y con cargo a los arrendadores de impuestos. Sin embargo, el cordón alrededor de la villa no logró impedir el fraude porque nadie quería asumir el coste de la guardia, que según Alloza Aparicio (2000, 178), ascendía a la suma de 70 000 escudos anuales. El contrabando siguió siendo importante, pero con el cambio de siglo se produjo una disminución del número de causas por fraude y contrabando, pero un aumento considerable de causas por delitos contra la propiedad⁵⁰. No es fácil apreciar el efecto de un eventual cambio en las prioridades del gobierno, pero la divergencia parece indicar una mayor eficacia de la lucha contra el fraude.

CONCLUSIONES

El fraude fiscal alcanzó tales dimensiones en la Castilla de los siglos XVI y XVII que planteó serios problemas económicos y financieros, así como políticos y sociales. Las formas que adquirió fueron muy diversas, tantas que, en palabras de Gabriel de Bolaños (1657, 48), «ningún discurso puede prevenir todos los modos de defraudar que se inventan cada día». Aquí hemos fijado la atención en los fraudes de los contribuyentes, no tanto en el de los arrendadores, los administradores de rentas y los ministros de los organismos centrales de la hacienda real, o de los hombres de negocios, los cuales eran también harto numerosos e imaginativos.

Entre las causas del fraude destacan la percepción de que la carga tributaria era excesiva, la facilidad de evasión por las características de los bienes gravados junto con la extensión del privilegio y los bajos costes de litigio, y una cierta debilidad de la hacienda real para poner freno al privilegio de exención, porque el rey no podía imponer sin trabas su voluntad, aunque le correspondía la iniciativa legislativa. Siempre estaba abierta la posibilidad de una buena composición, máxime cuando la hacienda acusaba una más que notable demanda de liquidez. Además de todo eso, la generalidad del fraude no puede explicarse sin considerar la connivencia de las autoridades o de los arrendadores encargados de la cobranza de los tributos, porque ellos mismos, como dice Fortea (1987), defraudaban todo lo que podían, no obstante ser acreedores de la corona, unos propietarios de juros, otros proveedores y asentistas, y cuya deuda

⁵⁰ Alloza Aparicio, 2000, 147-148.

estaba, al fin y al cabo, consignada en las rentas reales y los servicios del reino. La contradicción es solo aparente si aceptamos que el fraude servía como un medio de compensación por el maltrato al contribuyente, que soportaba la carga tributaria y los costes indirectos derivados de los procelosos sistemas de recaudación, y los atrasos y abusos del mismo rey en el servicio de la deuda.

Los esfuerzos por contener el fraude fiscal fueron especialmente intensos a lo largo del reinado de Felipe IV y, sobre todo, en el de Carlos II. Los resultados prácticos que entonces se consiguieron no deben ser menospreciados, aparte de que entonces se asentaron las bases de algunos progresos posteriores.

Por supuesto, las consecuencias de un fraude fiscal tan extendido, por consentido, fueron muy importantes. La primera consecuencia fue obviamente la caída de la recaudación, la cual se intentó corregir con el aumento de las tarifas y la introducción de nuevos tributos, de modo que una de las causas del fraude tendía a retroalimentarse por lo menos hasta el momento en que, agotada la capacidad contributiva de las rentas provinciales, fue preciso reducir la carga tributaria. La segunda consecuencia fue la desigualdad ante el impuesto más allá de lo establecido por los privilegios e inmunidades que legalmente estaban reconocidos. El resultado de una carga tributaria excesiva y grandes diferencias ante el impuesto era una pérdida de legitimidad del impuesto. Una tercera consecuencia difícil de precisar fue la afirmación de una idea de ciudadanía vinculada más a lo corporativo y local y, a la inversa, un apego más bien débil hacia las instituciones representativas del reino. Una cuarta consecuencia fue el aumento de los costos de producción en las industrias que empleaban vino y aceite como bienes intermedios —fabricación de aguardiente, jabón y paños— y, por otra parte, la atracción del capital privado por los negocios vinculados con el abasto público, donde las posibilidades de defraudar permitían obtener considerables ganancias. En quinto lugar, el fraude fiscal pudo servir como una forma de compensación y una válvula de seguridad que aliviaba las tensiones sociales: los tumultos no fueron desconocidos, aunque sí localizados y sus causas tenían menos que ver con el peso de los impuestos que con el rigor de las autoridades, los cambios en el modo tradicional de tributar, el cuestionamiento de los privilegios de exención, las deficiencias del sistema de abastos o los efectos de las alteraciones monetarias, como coinciden en señalar Thompson (1994a), Sánchez Belén (1996), Gelabert (1997) y (2001), Cárcel de Gea (2000) y Fortea (2015). De hecho, no se conocieron en España episodios de «terrorismo fiscal» como los vividos en Francia. Al contrario, siempre cabía la posibilidad de encontrar alguna forma de composición o negociación entre el defraudador y la hacienda real.

En último lugar, pero no menos importante, debemos destacar varias consecuencias indirectas. Por una parte, la hacienda gravó especies, como los bienes de consumo esenciales, excepto el pan, que restaron competitividad a la industria castellana y redujeron la demanda de la población, pero dejó de gravar otras, las importaciones directas o en tránsito, renunciando en la práctica al proteccionismo que otros estados europeos no dudaban en imponer y dejándolo al arbitrio de los arrendadores de aduanas. Por otra parte, hubo evidente dejación de funciones de las administraciones públicas como consecuencia de la elevada carga de la deuda. De aquí podía nacer también un cierto desapego hacia el estado en cuanto provisor de bienes públicos, aunque no necesariamente como fuente de patronazgo personal.

BIBLIOGRAFÍA

- ALCÁZAR DE ARRIZA, Jacinto (1646), *Medios políticos para el remedio único, y universal de España, librados en la ejecución de su práctica*, por Juan Gómez de Blas, Sevilla.
- ALLOZA APARICIO, Ángel (2000), *La vara quebrada de la justicia. Un estudio histórico sobre la delincuencia madrileña entre los siglos XVI y XVIII*, Catarata, Madrid.
- (2006), *Europa en el mercado español. Mercaderes, represalias y contrabando en el siglo XVII*, Junta de Castilla y León, Valladolid.
- ANDRÉS UCENDO, José Ignacio (1999), *La fiscalidad en Castilla en el siglo XVII: los Servicios de Millones*, Universidad del País Vasco, Bilbao.
- (2006), «Fiscalidad real y fiscalidad municipal en Castilla en el siglo XVII: el caso de Madrid», *Investigaciones de Historia Económica*, 5, pp. 41-70.
- (2010), «¿Quién pagó los tributos en la Castilla del siglo XVII?: el impacto de los tributos sobre el vino de Madrid», *Studia Historica. Historia Moderna*, 32, pp. 229-257.
- ANDRÉS UCENDO, José Ignacio y LANZA GARCÍA, Ramón (2008), «Estructura y evolución de los ingresos de la Real Hacienda de Castilla en el siglo XVII», *Studia Historica. Historia Moderna*, 30, pp. 111-155.
- (2013), «Impuestos municipales, precios y salarios reales en la Castilla del siglo XVII: el caso de Madrid», *Hispania*, 243, pp. 163-194.

- ANGULO MORALES, Alberto (2003), «El sistema aduanero y el contrabando en el País Vasco: entre la negociación y el conflicto (siglos XVI-XVIII)», *Notitia vasconiae. Revista de Derecho Histórico de Vasconia*, 2, pp. 97-128.
- ARTOLA, Miguel (1982), *La Hacienda del Antiguo Régimen*, Alianza, Madrid.
- (1986), *La hacienda del siglo XIX. Progresistas y moderados*. Alianza, Madrid.
- BERMEJO CABRERO, José Luis (1997), «Dos aproximaciones al contrabando en la España del Antiguo Régimen», *Cuadernos de historia del derecho*, 4, pp. 11-60.
- BOLAÑOS, Gabriel de (1658), *Memorial para Su Magestad, que Dios Guarde. Escrito año de 1657. Contiene el breve concedido por nuestro muy Santo Padre Alexandro Septimo, en orden al socorro que deuen hazer los eclesiásticos destos reynos en la contribución de los millones. Y los principales motivos que se considerauan para su concesión. Valiéndose de las mismas autoridades que el Venerable Obispo de Osma, Don Juan de Palafox y Mendoza, significaua en otro memorial en contrario de la concesión del Reyno*. [Madrid].
- (1647), *Al excellentissimo señor D. Luis Mendez de Haro y Guzman, marques del Carpio, conde de Oliuares... auiendo llegado a mi noticia vn memorial para su Magestad en orden a subrogar la imposicion de los millones en la harina...*, s.l., s.a. [1647].
- CÁRCELES DE GEA, Beatriz (1994), *Fraude y administración fiscal en Castilla. La Comisión de Millones (1632-1658): Poder fiscal y privilegio jurídico-político*, Banco de España, Madrid.
- (1995), *Reforma y fraude fiscal en el reinado de Carlos II: La Sala de Millones (1658-1700)*, Banco de España, Madrid.
- (2000), *Fraude y desobediencia fiscal en la Corona de Castilla en el siglo XVII (1621-1700)*, Junta de Castilla y León, Valladolid.
- (2013), «Una visita de Hacienda a los almojarifazgos de Sevilla en el siglo XVII», en Martínez Shaw, Carlos y Alfonso, Marina, dirs., *España en el comercio marítimo internacional (siglos XVII-XIX)*, UNED, Madrid, pp. 13-70.
- CARRASCO VÁZQUEZ, Jesús Antonio (1997), «Contrabando, moneda y espionaje (el negocio del vellón, 1606-1620)», *Hispania: Revista española de historia*, 197, pp. 1081-1105.
- CASTILLO DE BOBADILLA, Jerónimo (1704), *Política para corregidores y señores de vasallos, en tiempo de paz, y de guerra y para juezes eclesiásticos y seglares*, Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid. (Ed. original de Amberes, en casa de Juan Bautista Verdussen, 1704).

- COMÍN COMÍN, Francisco (1994), «El fraude fiscal en la Historia: un planteamiento de sus fases», *Hacienda Pública Española. Monografías, nº 1/1994. El fraude fiscal en la Historia de España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 31-46.
- DOMÍNGUEZ ORTIZ, Antonio (1960), *Política y Hacienda de Felipe IV*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- ELLIOTT, J.H., PEÑA, J.F. de la, y NEGREDO, Fernando (2013), *Memoriales y cartas del Conde Duque de Olivares. Vol. I. Política interior. 1621-1645 (tomas 1 y 2)*, Marcial Pons, Madrid.
- FORTEA PÉREZ, José Ignacio (1986), *Fiscalidad en Córdoba. Fisco, economía y sociedad: alcabalas y encabezamientos en tierras de Córdoba (1513-1619)*, Universidad de Córdoba, Córdoba.
- (1987), «Aproximación al estudio de las actitudes sociales ante el fisco: el fraude fiscal en la corona de Castilla en el siglo XVI», *Studia Historica. Historia Moderna*, 5, pp. 99-109.
 - (1990), *Monarquía y Cortes en la Corona de Castilla. Las ciudades ante la política fiscal de Felipe II*, Junta de Castilla y León, Salamanca.
 - (2003), «Doctrinas y prácticas fiscales», en López, R.J. y González Lopo, D., eds., *Balance de la historiografía modernista: 1973-2001. Actas del VI Coloquio de Metodología Histórica Aplicada*, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, pp. 489-513.
 - (2015), «¿Pagar y obedecer? La Iglesia y el clero ante el fisco regio en Francia y en España en tiempos de guerra (1635-1659)», en Giannini, Massimo Carlo, a cura di, *Fiscalità e religione nell'europa cattolica. Idee, linguaggi e pratiche (secoli XIV-XIX)*, Viella, Roma.
- GARCÍA GARCÍA, Carmen (1994), «Oligarquías urbanas y Haciendas municipales: irregularidades en la gestión de los fondos locales vallisoletanos en el siglo XVIII», *Hacienda Pública Española. Monografías, nº 1/1994. El fraude fiscal en la Historia de España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 101-113.
- GARCÍA-CUENCA ARIATI, Tomás, «El Consejo de Hacienda (1476-1803)», en Artola, M., ed., *La economía española al final del Antiguo Régimen. IV. Instituciones*. Alianza, Madrid, 1982, pp. 403-502.
- GELABERT GONZÁLEZ, Juan Eloy (1997), *La bolsa del rey. Rey, reino y fisco en Castilla (1598-1648)*, Crítica, Barcelona.
- (2001), *Castilla convulsa (1631-1652)*, Marcial Pons, Madrid.
- GONZÁLEZ DE SALCEDO, Pedro (1654), *Tratado ivídico-político del contra-bando*, Por Diego Díaz de la Carrera, Madrid.

- GUTIÉRREZ ALONSO, Adriano (1989), *Estudio sobre la decadencia de Castilla. La ciudad de Valladolid en el siglo XVII*, Universidad de Valladolid, Valladolid.
- JAGO, Charles (2001), «Tributos y cultura política en Castilla, 1590-1640», en Kagan, Richard L. y Parker, Geoffrey, eds., *España, Europa y el mundo Atlántico. Homenaje a John H. Elliott*. Marcial Pons/Junta de Castilla y León, Madrid.
- LAGARES CALVO, Manuel Jesús (1991), «Fraude fiscal y aceptación social del sistema tributario», *Moneda y crédito*, 192, pp. 127-162.
- LAVENIA, Vincenzo (2004), *L'infamia e il perdono. Tributi, pene e confessione nella teologia morale della prima età moderna*, Il Mulino, Bologna.
- LÓPEZ BELINCHÓN, Bernardo José (2001), «“Sacar la sustancia al reino”: Comercio, contrabando y conversos portugueses, 1621-1640», *Hispania: Revista española de historia*, 209, pp. 1017-1050.
- MARCOS MARTÍN, Alberto (2010), «Sobre la violencia del impuesto en la Castilla del siglo XVII», en Lozano Navarro, Julián J. y Castellano, Juan Luis, eds., *Violencia y conflictividad en el universo barroco*, Editorial Comares, Granada, pp. 197-240.
- MELÓN JIMÉNEZ, M.A. (2003), «Hacienda y fraude fiscal en la España del siglo XVIII: el ejemplo de Andalucía (1739-1784)», *Estudis: Revista de historia moderna*, 29, pp. 43-63.
- PÉREZ, Joseph (1977), *La revolución de las Comunidades de Castilla (1520-1521)*, Siglo XXI, Madrid.
- PORRES MARIJUÁN, Rosario (2003), *Sazón de manjares y desazón de contribuyentes. La sal en la Corona de Castilla en tiempos de los Austrias*, Universidad del País Vasco, Bilbao.
- ROA DÁVILA, Juan (1970), *De regnorum iustitia o el control democrático*, Ed. de Luciano Pereña, CSIC, Instituto Francisco de Vitoria, Madrid.
- RODRÍGUEZ GORDILLO, José (1994), «El fraude en el estanco del tabaco (siglos XVII-XVIII)», *Hacienda Pública Española. Monografías*, nº 1/1994. *El fraude fiscal en la Historia de España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 61-77.
- RUIZ HERNANDO, José Antonio (1982), *Historia del urbanismo en la ciudad de Segovia del siglo XII al XIX*, Diputación Provincial de Segovia, Segovia, 2 tomos.
- SANTIAGO FERNÁNDEZ, Javier de (2006-2007), «El fraude monetario y la expansión de la plata americana en época de los Austrias», *Anuario americanista europeo*, 4-5, pp. 47-64.
- SÁNCHEZ BELÉN, Juan Antonio (1996), *La política fiscal en Castilla durante el reinado de Carlos II*, Siglo XXI, Madrid.

- SANZ AYÁN, Carmen (2013), *Los banqueros y la crisis de la Monarquía Hispánica de 1640*, Marcial Pons, Madrid.
- SOMOZA Y QUIROGA, Antonio (1677), Único alivio de los vasallos de la Corona de Castilla: *expulsión de escusados Ministros i particular aumento del Real Patrimonio, tocante á la segura moderación, y caxa de millones*, s.l., s.a. [1677].
- THOMPSON, I.A.A. (1994a), «Castile: Polity, Fiscality, and Fiscal Crises», en Hoffmann, Philip, T. y Norberg, Kathryn, eds., *Fiscal Crises, Liberty, and Representative Government, 1450-1789*, Stanford University Press, Stanford, Cal., pp. 140-180.
- (1994b), «Castile: Absolutism, Constitutionalism, and Liberty», en Hoffmann, Philip, T. y Norberg, Kathryn, eds., *Fiscal Crises, Liberty, and Representative Government, 1450-1789*, Stanford University Press, Stanford, Cal., pp. 181-225.
- TRUCHUELO, Susana (2004), *Gipuzkoa y el poder real en la Ata Edad Moderna*, Diputación Foral de Gipuzkoa, San Sebastián.
- ULLOA, Modesto (1986), *La Hacienda Real de Castilla en la reinado de Felipe II*, Fundación Universitaria Española, Madrid, 3^a ed.
- ZABALA AGUIRRE, Pilar (2000), *Las alcabalas y la Hacienda Real en Castilla, Siglo XVI*. Santander, Universidad de Cantabria.

RESISTENZA, ADESIONE E FRODE FISCALE NELL'EUROPA DELLA PRIMA ETÀ MODERNA

Luciano Pezzolo

Università Ca' Foscari Venezia

La frode fiscale non è certo un fenomeno recente, esclusivo delle società contemporanee. Il rifiuto di pagare le imposte e di adempiere correttamente agli obblighi tributari ha da sempre caratterizzato le relazioni tra contribuenti e autorità fiscali. Il comportamento fraudolento del contribuente si concretizza nell'ingannevole rappresentazione o addirittura nell'occultamento del proprio imponibile. La forma di evasione più diffusa è la dichiarazione di un importo di reddito inferiore a quello effettivamente percepito o di pretendere un ammontare di esenzioni e di deduzioni oltre il livello lecito. Ma la resistenza all'imposta si manifesta anche in altre forme: ritardandone il pagamento, anche seguendo vie legali, o addirittura rifiutando di versare il dovuto, sino a opporsi con violenza alla riscossione. In questo saggio esaminerò alcune forme di resistenza ai tributi in Europa tra i secoli XV e XVII, tentando di evidenziare analogie ed eventuali differenze tra diversi paesi.

SCOPRIRE

I metodi di riscossione delle imposte dirette variavano dal semplice testatico al più elaborato accertamento dell'imponibile costituito sia da beni immobili sia da redditi mobiliari. Ovviamente tassare i contribuenti in base al solo fatto che esistessero era piuttosto semplice e non implicava sforzi enormi da parte delle autorità. Al contrario, un'imposta che colpiva l'insieme dei redditi comportava una massiccia raccolta di dati e, conseguentemente, offriva l'occasione per un elevato margine di evasione. Il famoso catasto di Firenze del 1427 ci offre uno dei più interessanti esempi dell'Europa preindustriale per quanto

riguarda il titanico lavoro di valutazione dell'imponibile dei sudditi. Sotto la pressione delle necessità di guerra, il governo fiorentino decise nel 1427 di procedere a un catasto. Rispetto alle esperienze precedenti, questa volta la raccolta d'informazioni era più ampia e mirava a identificare l'intero imponibile dei sudditi di Firenze. Ogni capofamiglia avrebbe dovuto presentare l'elenco delle proprietà, di tutti propri redditi, dei crediti e dei debiti, nonché delle persone che vivevano sotto il medesimo tetto. La dichiarazione, fornita dal contribuente, sarebbe stata poi vagliata da una commissione di estimatori. Naturalmente molti fiorentini non si sforzarono di seguire completamente le indicazioni delle autorità; e tale atteggiamento fu mantenuto anche nei catasti successivi. Se non si potevano occultare i beni immobili, il loro reddito era sottostimato, mentre per i cespiti commerciali e finanziari i margini di evasione erano enormi. Il banchiere e lanaiolo Niccolò Barbadoro era stato fortemente tentato di dichiarare un debito di 10 162 fiorini nei confronti di un veneziano; una somma certo notevole, visto che egli vantava un patrimonio netto per 27 238 fiorini. Alla fine, però, ammise che il debito non sussisteva¹. Nella sua dichiarazione del 1457, Cosimo de' Medici, il più potente uomo politico della città e titolare di una consistente attività commerciale e finanziaria, ingigantì le sue passività sottovalutando così intenzionalmente i propri redditi. Addirittura, la contabilità ufficiale del suo Banco veniva redatta in registri destinati appositamente alla revisione degli ufficiali del catasto, mentre i conti veritieri si trovavano in libri segreti². Per non dire di tutti quei mercanti che operavano all'estero, e che erano in grado di manovrare ingenti capitali senza dichiararli al fisco fiorentino³. Il tasso di evasione per quanto riguardava i redditi commerciali e finanziari fu talmente grande che il governo pensò bene di eliminare tali voci dai catasti successivi a partire dagli anni 1440⁴. Ma anche limitarsi ai soli beni immobili comportava qualche problema. E' stato giustamente notato che il valore dei terreni risultava di gran lunga inferiore a quello di mercato, poiché gli accertamenti solitamente riprendevano i dati precedenti senza aggiornare i miglioramenti effettuati sui fondi⁵. L'astuzia del contribuente stava, inoltre, nel dichiarare una somma realistica, in modo da non insospettire eccessivamente gli estimatori. Aumenta le perdite e mini-

¹ E. Conti (1984), 107-108.

² R. De Rover (1963), 73-74.

³ F. Bettarini (2011), 37-64.

⁴ R. De Rover (1963), 144.

⁵ S. Tognetti (2003), 116-117.

mizza le entrate, consigliava il mercante fiorentino Giovanni Morelli agli inizi del xv secolo: «et non la mettere però sì inorma che si sia fatto beffe di te: dì la bugia presso alla verità per modo che ti sia creduta e che tu non sia iscorto per un bugiardo»⁶. Avvertenza, questa, che sarebbe risultata utile per quelle centinaia di ricchi cittadini di Arras che nel 1267-68 presentarono dichiarazioni talmente fraudolente da subire in alcuni casi la pena dell'esilio⁷.

Il caso fiorentino presenta interessanti analogie con vicende fiscali che riguardano l'Inghilterra. Nella storia fiscale europea l'Inghilterra vanta uno dei primi documenti che tendano a cogliere la ricchezza di un intero Paese, il *Domesday Book*. Un ventennio dopo la conquista normanna dell'isola, il giorno di Natale del 1085, re Guglielmo ordinò una gigantesca raccolta di dati sulla popolazione, il bestiame, la proprietà della terra e le rendite che ne derivavano⁸. Non è chiaro se esistesse un collegamento con qualche tassa che la Corona avesse intenzione di esigere, e dunque non siamo in grado di determinare se vi fossero casi di sottoregistrazione dei beni. Quando nel 1279 il governo intraprese un'ulteriore grande inchiesta, numerosi sudditi piuttosto sospettosi preferirono sorvolare su alcuni cespiti⁹. L'inefficacia del meccanismo di valutazione dell'imponibile personale comportò che nel XIV secolo i governi inglesi abbandonassero di fatto il sistema, per poi ritentare durante il regno di Enrico VIII. Dagli inizi del XVI secolo un sussidio, che colpiva singolarmente ciascun suddito della Corona, fu riscosso in numerose occasioni, affiancandosi ad altre imposte tradizionali ma meno efficaci, il *Fifteenth* e il *Tenth*¹⁰. Il contribuente doveva presentare una dichiarazione giurata, che sarebbe stata successivamente valutata da una apposita commissione, sulle proprie entrate e sul valore capitale dei beni mobili. La tassa andava a colpire solo la voce tributaria più elevata. Inoltre, il governo giunse a strutturare il prelievo in forma progressiva, colpendo più i benestanti rispetto ai meno abbienti¹¹. Ma il sussidio non prese forma stabile nel sistema fiscale, a causa dei soliti problemi: resistenze, lamentele e frodi. Solo alla fine del XVIII secolo il meccanismo di prelievo poté contare su un efficace sistema di valutazione della ricchezza personale.

⁶ G. Morelli (1956), 252.

⁷ P. Wolff (1944), 29.

⁸ D. Roffe (2000).

⁹ S. Raban (2004), 128-129.

¹⁰ R. Schofield (2004).

¹¹ R. G. Lang (1993), fornisce un'utile introduzione al sussidio nel XVI secolo.

I due casi sommariamente esposti, analoghi a molti altri esempi che potrebbero essere colti in tutta l'Europa medievale e moderna, sollevano alcuni importanti punti. La valutazione dei beni dei sudditi richiede costi di transazione piuttosto elevati. La decisione di raccogliere informazioni sulla ricchezza dei contribuenti deve trovare assenso nell'ambito del governo, implicando così una serie di negoziazioni e di compromessi tra coloro che hanno voce in capitolo. Non solo: nello stato fiorentino l'introduzione del catasto provocò nel 1431 una rivolta di comunità rurali nel Pisano, con la classica distruzione dei libri fiscali, considerati come un insopportabile strumento di controllo della capitale¹². Nel tardo XVI secolo, i sudditi inglesi manifestarono una notevole resistenza a essere registrati nei ruoli fiscali del sussidio, temendo che tali documenti potessero essere usati per la leva nella milizia. L'azione di opposizione si dimostrò talmente efficace che il governo fu costretto a rassicurare i contribuenti che non vi sarebbe stato alcun legame tra i ruoli della milizia e quelli del sussidio¹³. Un ulteriore problema concerne chi debba essere incaricato di valutare la ricchezza imponibile dei sudditi. La via più semplice che le autorità centrali di solito potevano adottare prevedeva che la responsabilità della raccolta dei dati ricadesse su commissioni locali. Queste conoscevano bene le particolari situazioni e di conseguenza potevano svolgere un'efficace opera di valutazione della ricchezza dei contribuenti. Ma in alcuni casi proprio le collusioni tra estimatori e personaggi di potere causavano gravi problemi per il fisco. Nel 1643 autorità veneziane inviate a Brescia scoprirono che oltre 5800 ettari di terre appartenenti a cittadini erano stati occultati alle commissioni dell'estimo redatto due anni prima¹⁴.

Il reciproco controllo tra vicini, inoltre, avrebbe consentito che clamorosi casi di frode fossero denunciati. Poiché solitamente l'erario fissava una determinata somma da ripartirsi in base all'estimo in ambito della comunità, città o villaggio che fosse, il meccanismo del controllo interno avrebbe dovuto essere efficiente. Coloro che frodavano il fisco, vuoi occultando una parte dell'imponibile vuoi non versando l'intera somma dovuta all'esattore fiscale, recavano un danno al resto dei contribuenti, chiamati a pagare le somme non riscosse in nome della responsabilità collettiva della comunità di fronte al fisco. Ciò generava una sorta di gioco a somma zero, allorché i contribuenti onesti o più ricchi avrebbero dovuto integrare l'ammontare della tassa a

¹² G. Petralia (1994), 648.

¹³ M. Braddick (1998), 448.

¹⁴ J. Ferraro (1993), 191.

causa degli evasori. Tale meccanismo, secondo vari studiosi, non solo avrebbe contribuito a rafforzare le solidarietà interne alla comunità, ma andava a ridurre notevolmente i costi di transazione sostenuti dall'amministrazione statale, incapace di raccogliere informazioni a livello locale¹⁵. Il sistema di responsabilità collettiva, tuttavia, non impediva malversazioni, abusi e, in ultima analisi, l'accumularsi di debiti nei confronti dell'erario. Il noto mercante toscano Francesco Datini, in attività tra la fine del XIV e gli inizi del XV secolo, fu costretto dalle autorità del proprio gonfalone (distretto) di Firenze a integrare quote residue dovute a evasioni dei cittadini, nonostante egli non fosse più registrato nelle liste del gonfalone¹⁶. A Padova, i rettori veneziani lamentarono nel 1613 che le fasce più deboli della popolazione erano costrette a sostenere maggiori oneri a causa della morosità dei contribuenti più potenti, «rispettati dalli essattori et altri ministri dependenti loro»¹⁷. Nelle comunità rurali, dominate da grandi proprietari aristocratici, gli estimatori troppo zelanti avrebbero potuto correre qualche rischio. Inoltre, il contribuente che avesse redditi provenienti da molteplici aree aveva maggiori possibilità di occultarli all'ispezione degli accertatori¹⁸. In alcuni casi, poi, le norme locali attribuivano una certa discrezionalità ai compilatori dei censi fiscali, che potevano sottostimare i propri redditi.

Ma, al di là dei rapporti di potere di fatto tra aristocratici e autorità di villaggio, l'elemento fondamentale che minava l'efficacia del sistema di responsabilità collettiva era dato dalla molteplicità degli status dei contribuenti. Cittadini, contadini, ecclesiastici, nobili, soldati, feudatari, corporazioni, forestieri, di fronte al fisco formavano un insieme eterogeneo. Ciascuna categoria godeva di particolari prerogative che incidevano pesantemente sul relativo carico fiscale da sostenere. Era ovvio che i contribuenti detentori di particolari prerogative tendessero a estenderle ad altri, in posizione subordinata, per allargare e rafforzare le proprie reti clientelari. Ma non si trattava solo di oneri: la proprietà fondiaria per esempio, era caratterizzata dallo status del proprietario, dalle relazioni giuridiche e di potere tra città e contadi, tra ecclesiastici e laici, tra signori feudali e servi, tra lavoratori su fondi della Corona e semplici

¹⁵ Vedi, per esempio, le osservazioni H. Root (1987), 30-44.

¹⁶ G. Ciappelli (2009), 53-55.

¹⁷ Archivio di Stato, Venezia, Consiglio dei Dieci, Lettere dei rettori, busta 87, c. 118r, 28 dicembre 1613.

¹⁸ Alcuni esempi: E. Acheson (1992), 42-43; A. Carrino (2000), 33-34. Ancora fondamentale rimane la discussione sull'attendibilità delle fonti catastali che vide come interlocutori G. Porisini e M. Berengo (1970), 374-386.

contadini. Lo stato giurisdizionale di antico regime trovava la sua massima espressione nel pluralismo fiscale. Come abbiamo già detto, ciò implicava che si aprissero enormi spazi all'evasione e all'elusione fiscale. La decisione di iniziare le operazioni per una stima degli imponibili dei sudditi dava avvio a liti, resistenze, dispute con un fardello di lungaggini che talvolta minavano irrimediabilmente le operazioni di accertamento. E gran parte delle controversie trovava proprio legittimità giuridica nella struttura corporativa della società. E' esemplare la vicenda dell'estimo generale dello stato di Milano, promosso da Carlo V nel 1543, a seguito della necessità di distribuire la nuova tassa del mensuale imposta nel 1536, e conclusosi al tramonto del secolo¹⁹. La fase di raccolta dei dati sui beni immobili durò un ventennio, a causa delle interminabili lotte tra corpi locali; e trovò una prima soluzione negli anni 1570 con la pubblicazione dell'estimo dei beni stabili, che doveva fornire la matrice per la ripartizione delle imposte dirette tra le diverse province dello stato. Una volta sistemata la questione dell'estimo sui beni stabili fu affrontata la spinosa pratica dell'estimo sul mercimonio, vale a dire dell'accertamento sulle attività commerciali²⁰. Impresa certo non semplice, visto che il governo mirava a colpire i traffici commerciali che interessavano tutto lo stato. Anche in questo caso le dispute tra autorità tributarie, corpi locali e mercanti furono aspre e lunghe, tanto che si raggiunse un primo risultato solo nel 1599, con ulteriori propaggini dentro il nuovo secolo. Insomma, la decisione di raccogliere dati sulle ricchezze dei sudditi doveva essere presa con grande circospezione e cautela, poiché esisteva sempre il rischio di suscitare un vespaio che avrebbe scatenato accesi conflitti e lunghe dispute, da cui non sempre ne sarebbe uscito vincitore il fisco.

Nel momento in cui il potere centrale demandava la responsabilità dell'accertamento a commissioni locali era inevitabile che si praticassero forme di evasione e di elusione. Nel 1606 si diceva che gli stimatori per il sussidio a Londra «*are contented to omit oftentimes persons of the best ability and do not present their names... if they do present them yet do they undervaluably tax them*»²¹. Nel 1671, ancora in Inghilterra il *Privy Council* sospettò che a Chester gli officiali locali avessero elargito un numero eccessivo di esenzioni²². Ciò naturalmente offriva l'opportunità di rafforzare meccanismi clientelari a favore delle élite

¹⁹ A. Zappa (1991, 1995); F. Saba (1990).

²⁰ G. Vigo (1979),

²¹ Citato da J. Boulton (1987), 106.

²² M. Braddick (2000), 256.

provinciali. La delicata questione, dunque, riguardava le relazioni tra autorità fiscali centrali e officiali locali, il loro grado di affidabilità, la loro efficienza rispetto alle esigenze del centro politico nazionale. Ma anche a livello locale, nel compilare liste fiscali utili per la distribuzione delle spese comunali, i margini di manovra dei membri dell’élite locale erano notevoli, soprattutto quando occorreva stimare la quota di beni mobili. Ad Albi, nel sud della Francia, la sottoregistrazione dei patrimoni mobiliari nei catasti trecenteschi comporta di fatto un’imposizione regressiva, a tutto vantaggio dei contribuenti più agiati²³.

La decisione di avviare un censimento fiscale rappresentava anzitutto una scelta di carattere politico, poiché andava a incidere sulle relazioni di potere tra i corpi locali, la cui vocazione ultima era la tutela delle proprie prerogative fiscali, talvolta a scapito di quelle altrui. L’alternativa che le élites dirigenti avevano di fronte tra imposta diretta basata su rilevazioni catastali e imposizione indiretta (soprattutto sui generi di largo consumo) allora deve essere riconsiderata. Primo, le gravi omissioni per quanto riguarda l’accertamento dei beni imponibili, specie per i capitali mobiliari, favorivano di fatto i gruppi più agiati, che pagavano meno rispetto al loro patrimonio effettivo in termini relativi rispetto alle fasce di contribuenti più deboli. Secondo, la tassazione diretta costituiva un potente strumento di lotta politica: chi gestiva l’accertamento e il prelievo fiscale era in grado di colpire gli avversari, appesantendone il carico tributario. L’elevato grado di discrezionalità avrebbe permesso, infatti, alle autorità fiscali di modulare il peso tributario secondo criteri politici piuttosto che meramente economici. Così, nel XV secolo gli avversari dei de’ Medici erano stati colpiti con valutazioni tributarie onerose e, viceversa, durante l’ultimo periodo repubblicano, nel 1527-30, la mano del fisco si era concentrata sulla fazione che aveva sostenuto la casa medicea²⁴. Analogamente, in un ambiente meno turbolento della Firenze rinascimentale, nella Amsterdam degli anni 1670, il borgomastro Gillis Valckenier riuscì ad alterare la valutazione fiscale della propria famiglia e, soprattutto, a incrementare quella dei suoi avversari politici²⁵. E non diversamente avevano agito autorità locali in Inghilterra, sottostimando il proprio imponibile e quello

²³ J-L. Biget (2005), 259-260.

²⁴ E. Conti (1984), 341-348; G. Ciappelli (2009), 79-81; A. Ventura (1976), 107; P. McLean (2007), 170-192.

²⁵ M. Lindemann (2015), 102.

dei propri protettori e, viceversa, aumentando quello degli avversari²⁶. Terzo, era piuttosto infrequente che i governi spingessero sino in fondo i tentativi di scoprire le ricchezze dei propri sudditi: è probabile che l'obiettivo delle autorità fiscali non fosse tanto individuare l'imponibile dei contribuenti quanto sfruttare strumenti fiscali che non provocassero violente reazioni nel paese²⁷. L'imposta diretta basata su rilevazioni catastali, dunque, risultava meno equa di quanto si pensasse (e si continui a pensare). Ciò non significa che le imposte sui consumi diffusi fossero più giuste, anzi; quel che preme sottolineare, piuttosto, è che la tradizionale contrapposizione dirette/indirette va sempre collocata nello specifico contesto, tenendo in considerazione gli strumenti di accertamento, in primo luogo le liste fiscali, spesso soggette a manipolazioni, lacune, più o meno volute, e al potere discrezionale dei gruppi dirigenti.

PAGARE O NON PAGARE?

In base a quali considerazioni i contribuenti sceglievano di pagare o di non pagare le tasse? La teoria afferma che la propensione all'evasione fiscale è inversamente proporzionale alla possibilità, o alla percezione soggettiva, di essere scoperti e puniti. Di contro, le autorità tributarie devono istituire un sistema di controlli e punizioni che siano degli efficaci deterrenti perché i contribuenti non si sottraggano alle richieste del fisco. Un secondo elemento è dato dal contesto sociale e culturale. Se in un determinato ambiente è largamene condivisa la riprovazione per chi froda il fisco, allora è molto probabile che i contribuenti tendano a comportarsi onestamente. Un ulteriore fattore concerne la relazione tra governo e contribuenti: se questi ritengono di ricevere servizi adeguati all'ammontare di tasse o considerano un dovere contribuire al bene comune, allora è probabile che il fenomeno della frode sia molto limitato. Tuttavia, la realtà è molto più complessa, e la teoria non riesce a catturare il ventaglio di comportamenti, dovuto al contesto sociale, economico e culturale, che i contribuenti possono seguire²⁸. Questo paragrafo tenta di esplorare tale problematica traendo esempi dalla storia europea e di proporre un'ottica di lungo periodo.

²⁶ H. Langelüddecke (2007), 521.

²⁷ J. Scott (1998), 24.

²⁸ B. Frey (2003); L. Feld e B. Frey, (2007).

La studiosa americana Margaret Levi ha proposto due categorie concettuali utili per definire la questione: la conformità volontaria e quella quasi-volontaria²⁹. A differenza della legittimità ideologica, basata su un set di norme esistenti riguardo l'equità, la conformità volontaria prevede che i sudditi paghino le tasse volontariamente, laddove la conformità quasi-volontaria implica l'intervento della coercizione e di incentivi materiali in un quadro di ricerca del consenso da parte del governo. La questione, dunque, riguarda da una parte gli strumenti coattivi che il governo può o vuole sfruttare, e dall'altra il complesso nodo del consenso, vale a dire l'articolazione dei rapporti di reciprocità fra il governo e quei sudditi che sono in grado di contrattare con esso. Il raggiungimento di un elevato grado di cooperazione risulta cruciale per il principe: più è ampio e condiviso un atteggiamento consensuale verso la tassazione, meno pesanti sono i costi di transazione (costi per far rispettare le regole, per acquisire informazioni, per controllare il corpo contribuente e il suo imponibile, per gestire la riscossione, per negoziare l'onere fiscale e la sua distribuzione).

Per quanto riguarda la conformità volontaria, le prove quantitative dirette dei comportamenti virtuosi dei contribuenti sono fornite anzitutto dal differenziale tra gettito previsto e pagamento effettivo, come vedremo tra breve. Interessa ora mettere in evidenza una fonte che, a quanto pare, non è stata mai sfruttata adeguatamente dagli studiosi della fiscalità, vale a dire i testamenti. Si tratta di una fonte che si ritrova in ogni archivio d'Europa, e che è in grado di fornire, talvolta, informazioni eccezionali anche sulla mentalità e sugli atteggiamenti dei contribuenti. Apriamo il registro di Giulio Ziliol, un notaio che lavora a Venezia verso la fine del XVI secolo³⁰. Dai testamenti che ha redatto nel corso della sua attività emergono cittadini, popolani e patrizi, che si preoccupano che i loro eredi ottemperino al dovere di pagare le tasse. Così, ad esempio, Giulia Barbo, vedova di Nicolò Salomon, nel 1595 intima ai suoi eredi di aver cura dei propri beni, «pagando le sue tanse et decime a suoi tempi»; e se per caso qualcuno non seguisse i voleri di Giulia, sia privato dei suoi diritti sui beni spettanti. Anni prima, nel 1568, Nicolò Carlo aveva invitato i figli a «viver morigeratamente et cautamente, governando quel pocco gli lasso se non ne potranno più acquistare, et sopra il tutto pagare le decime et imposizioni che di tempo in tempo si meteranno, acciò la pena non manzi il cavedale et sia venduto quel che vale cento per cinquanta». Nicolò è

²⁹ M. Levi (1988), 48-70, su cui mi baso largamente.

³⁰ ASV, Notarile, Testamenti, 1249.

fortemente preoccupato dal pericolo che, non pagando le tasse, i suoi eredi vedano i propri beni sequestrati e poi venduti all'asta, come poteva accadere. Qui il potere coercitivo del governo è riconosciuto e temuto. Diverse, invece, le considerazioni che svolge il nobile Antonio Morosini, che nel 1593 ricorda ai suoi successori che è doveroso che «habiendo la intrada habia la sua grazvezza». Le parole di Morosini sembrano riflettere la comune opinione, giunta sino ai giorni nostri, a sostegno del mito che attribuisce alla casta dirigente veneziana un elevato senso dello stato, che poteva addirittura contrastare gli interessi privati dei patrizi stessi. Nel caso specifico, è lecito supporre che Morosini tentasse di tutelare i suoi familiari dalla minaccia che, essendo contribuenti morosi, essi potessero essere attaccati da patrizi avversari. E' opportuno domandarsi se questi pochi esempi, tratti da una documentazione colossale che attende di essere pienamente sfruttata, possono essere generalizzati alla società veneziana e, inoltre, se esistono analoghi atteggiamenti nel resto d'Europa³¹.

PAGARE LENTAMENTE

Accennato rapidamente a casi di adesione volontaria al pagamento delle imposte, vediamo alcuni elementi che riguardano forme di resistenza alle imposte. Il problema più grave che i governi dovevano affrontare, una volta decretata un'imposta, era raccogliere il denaro nel più breve tempo possibile. Nel 1454 ci si lamentò che l'esercito del duca di Milano non fosse stato in grado di «ussire in campo a tempo» a causa dei ritardi nella riscossione delle tasse³². Suonava come una pia illusione il perentorio ordine del governo papale, che nel maggio del 1557 imponeva un prelievo dell'un per cento su tutti i beni immobili dello stato allo scopo di pagare rapidamente 3 000 soldati svizzeri³³. L'accumulo di arretrati era un elemento strutturale tanto della finanza pubblica quanto di quella privata. Le comunità erano in ritardo nei pagamenti verso la tesoreria statale e analogamente lo erano i singoli contribuenti verso gli esattori. Insomma, allorché i contribuenti sceglievano di (o erano costretti a) pagare le tasse sorgeva il problema di quando essi avrebbero saldato il loro debito.

³¹ La lettura di testamenti inglesi pubblicati in *Wills* (1906); *North Country* (1908); *Selection* (1855-1906), non ha permesso di rintracciare analogie con i casi veneziani.

³² D. Andreozzi (2000), 12.

³³ P. Nores (1847), 195.

Le scarse informazioni a disposizione, comunque, indicano che il comportamento dei contribuenti variava e che le richieste del fisco potevano anche essere soddisfatte in tempi relativamente contenuti. Dati sparsi concernenti la riscossione di prestiti forzosi a Firenze mostrano che negli anni dal 1424 al 1474 i fiorentini pagarono in media il 78 per cento della somma loro imposta³⁴. Negli anni 1450-60 il duca di Milano ottenne dal clero lombardo tra il 60 e l'86 per cento dell'ammontare imposto, e analoghe percentuali furono conseguite per le imposte del 1483-84³⁵. Il 18 luglio 1528 l'esattore del sussidio del Piemonte poteva felicemente chiudere i conti, aperti il 19 giugno di due anni prima, a seguito della decisione del Parlamento di pagare 15 000 scudi all'esercito imperiale³⁶. Dei 600 000 ducati del donativo napoletano, decretato nel 1549, da riscuotersi entro Natale del 1551, a febbraio 1552 erano stati versati ben 573 283 ducati, vale a dire un soddisfacente 95,5 per cento³⁷. Nel dicembre del 1621 risultava che i percettori delle tasse dirette (i cosiddetti fiscali) fossero riusciti a raccoglier ben l'84,5 per cento dell'intero ammontare previsto per quell'anno³⁸. Tuttavia, la situazione del regno di Napoli era destinata a peggiorare drammaticamente nei decenni a venire. A dimostrazione dello sfaldamento delle relazioni tra fisco e contribuenti del Regno, tra il 1564 e il 1631 l'ammontare dei debiti verso la tesoreria reale crebbe da 2 261 579 a ben 13 885 890 ducati³⁹; in termini reali si passò da 62 193 quintali d'argento a llo straordinario ammontare di 279 106 quintali, con un incremento del 350 per cento. Rimane il problema se si trattasse di denaro non versato dai contribuenti oppure se fosse trattenuto dai vari officiali e riscossori che non lo consegnavano allo stato. Alcuni dati veneziani e siciliani ci presentano un'immagine più articolata e precisa. Nel ventennio 1553-1573 la somma versata per il donativo siciliano entro il primo anno raggiunse in media l'82 per cento⁴⁰, mentre nella repubblica veneta il sussidio ordinario fu pagato da Verona secondo l'andamento riassunto nella Tabella 1.

³⁴ A. Molho (1990), 843-844; E. Conti (1984), 81.

³⁵ F. M. Vaglienti (1997), 159. I dati si riferiscono al 1452, 1467 e 1469; per gli anni 1483-84: M. Pellegrini (1998), 363.

³⁶ A. Tallone (1933), 33.

³⁷ F. Chabod (1971), 365-366.

³⁸ Vedi la documentazione pubblicata da G. Coniglio (1991), 1293.

³⁹ G. Muto (1980), 149.

⁴⁰ A. Giuffrida (1999), 154-164.

Tabella 1. Progressione nel pagamento del sussidio ordinario: Verona 1555-1605.
Percentuale cumulata dell'ammontare effettivamente versato annualmente

	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>	<i>V</i>	<i>Oltre</i>	<i>Totale</i>
1555	14	84,9	97,1	97,9	98	100	100
1560	15	56,5	75,1	82	84,1	100	100
1565	7,7	41,2	72,6	89,4	96,6	100	100
1570	9,4	60,5	87,3	94,6	96,5	100	100
1572	79,6	96	96	97,3	99,2	100	100
1572*	83	89,4	91,9	93,5	95,1	100	100
1575	9,2	63,6	83,5	100,2	102		102
1580	79,1	100					100
1585	49,2	89,6	100				100
1590	77	89	100				100
1595	83,5	98	100				100
1600	83,6	94,2	96,1	99	100		100
1605	78,5	91,4	99	100			100

*SUSSIDIO straordinario. E' probabile che la riscossione del 1565 abbia incluso arretrati.

FONTE: L. Pezzolo (1990), 309.

I dati veronesi mostrano che i cittadini si comportarono in maniera differenziata. L'ultimo quarto del secolo fu segnato da una certa sollecitudine dei contribuenti, che pagarono gran parte del sussidio entro il primo anno. Gli anni della guerra di Cipro (1570-73) videro una risposta abbastanza pronta, mentre in precedenza i tempi di riscossione erano stati piuttosto lenti. Interessa notare poi che l'efficienza della riscossione migliorò a partire dagli anni Ottanta, nonostante le gravi difficoltà agrarie che caratterizzarono lo scorso del secolo. Il quadro che emerge da questi dati conduce a ritenere che, perlomeno nei casi appena esaminati, il fisco fosse abbastanza efficace.

Occorre poi considerare che altri elementi concorrevano a diminuire il gettito effettivo. Nel periodo 1547-59 il mensuale riscosso nello stato di Milano avrebbe dovuto fornire 300 000 scudi, ma si prevedeva, più realisticamente, di ottenerne 287 250. Da questi, tuttavia, si detraevano somme da abbuonare a comunità colpite da calamità e dagli alloggi delle truppe, oltre a esenzioni per particolari personaggi⁴¹. Nonostante ciò, il fisco riusciva a ottenere

⁴¹ F. Chabod (1971), 337-340.

attorno al 90 per cento dell'ammontare previsto, che appare una percentuale soddisfacente.

Sembra che il grado di efficacia della riscossione della *taille* in alcune province francesi tra XVI e XVII secolo fosse anche accettabile⁴². Generalmente la gran parte delle somme richieste erano soddisfatte nel giro di pochissimi anni e rese disponibili per il loro impiego. In alcune province della Normandia nel 1636 le comunità avevano versato entro novembre il 68 per cento della taglia di quell'anno. Ma in taluni periodi il gettito effettivo risultava piuttosto modesto, come nel caso del distretto di Caen, nella Normandia meridionale, dove nel difficile periodo 1629-42 fu riscosso tra il 20 e l'80 per cento delle tasse imposte⁴³. Nella medesima regione, la generalità di Rouen aveva versato secondo la percentuale esposta nella Tabella 2:

Tabella 2. Percentuale di riscossione delle imposte dirette nella Generalità di Rouen, 1629-39. Lire tornesi

Anni	<i>Somma Imposta</i>	<i>Somma riscossa</i>	<i>Percentuale</i>
1629	1 072 180	862 478	80,4
1635	2 294 268	825 685	35,9
1638	3 198 742	1 344 268	42,0
1639	2 799 253	1 666 789	59,5

FONTE: M. Caillard (1963), 132, 137.

La tabella mostra con tutta evidenza la crescente insofferenza dei contadini normanni verso l'aumento delle imposte dirette, insofferenza che condusse all'aperta rivolta nell'estate del 1639. Un ulteriore elemento degno di nota riguarda la reazione dei contribuenti all'inasprimento della tassazione. Il raddoppio che si registra tra 1629 e 1635 vede, di converso, una notevole difficoltà nel raccogliere il denaro; inoltre, a una triplicazione della somma teorica tra 1629 e 1638 corrisponde un incremento del gettito reale pari al 55 per cento, e del 93 per cento rispetto al 1639. Un'immagine, questa, evidente del sentimento verso il fisco, che trovò una feroce concretezza nella rabbiosa devastazione delle sedi dei percettori della taglia e della gabella⁴⁴. La tabe-

⁴² J. Collins (1988), 203-205.

⁴³ A. Lefebvre e F. Tribouillard (1971), 230; problemi persistettero anche nei decenni successivi: E. Esmonin (1913), 503-524.

⁴⁴ Il classico riferimento è rappresentato da M. Foisil (1970).

lla conferma, una volta di più, come occorra essere estremamente cauti nel considerare le cifre nominali della contabilità centrale rispetto alle somme effettivamente raccolte dal fisco.

Un caso di straordinaria efficienza si riscontra nell'Inghilterra dei primi Tudor, dove tra 1488 e 1547 la Corona riceveva in media poco meno del 98 per cento dell'ammontare richiesto per le imposte del *Fifteenth*, del *Tenth* e del sussidio. Per quel che concerne i tempi di pagamento, anche in questo caso i dati inglesi, esposti nella Tabella 3 sono estremamente interessanti.

Tabella 3. Progressione nel pagamento del sussidio in Inghilterra, 1488-1547. Percentuale

	<i>Prima della data dovuta</i>	<i>Meno un mese dalla data dovuta</i>	<i>1-6 mesi</i>	<i>6-12 mesi</i>	<i>oltre 12 mesi</i>	<i>Assegnata (1)</i>	<i>Non contabilizzata</i>
1488	22	0	16	1	3	57	
1489	0	0	48	38	12	1	
1497	0	1	54	12	4	3	26
1504	15	0	30	20	6		29
1513	9	29	47	13	6	2	
1514	0	12	62	13	12		
1515	4	9	57	13	4		13
1516	0	2	52	27	20		
1524	18	29	19	20	5	8	
1525	0	19	65	5	11		
1526	0	3	37	24	33		3
1527	0	4	37	23	36		
1541	7	44	30	8	8		3
1542	16	7	59	10	3		5
1544	12	38	49	0	0		
1545	?	84	9	3	4		
1547	0	2	87	9	19		

(1) Somma assegnata a fornitori e creditori prima che raggiunga la Tesoreria reale.

FONTE: R. Schofield (2004), 180-81.

Se è vero che i contribuenti non si accalcavano per pagare le imposte entro la data stabilita, è pur degno di nota sottolineare che oltre i quattro quinti delle tasse parlamentari erano a disposizione dello Scacchiere entro un anno

dal decreto impositivo. Il confronto con i dati italiani evidenzia una differenza clamorosa, e anche nel XVII secolo, nonostante le lamentele dello Scacchiere, i tempi di riscossione delle imposte sembrano essere più rapidi di quanto accadeva nel continente. Nonostante le autorità governative si attendessero irrealisticamente di ottenere in appena 12 giorni 210 000 sterline da una *poll tax* nel 1660, dopo tre mesi dal decreto le comunità avevano versato 100 000 sterline, e alla fine furono raccolte almeno 221 000 sterline⁴⁵. Oltre il 63 per cento del sussidio parlamentare del 1671 fu pagato a un anno dalla sua istituzione, per raggiungere l'88 per cento entro il secondo anno⁴⁶.

Ma la storia fiscale inglese presenta anche esempi meno luminosi. Lo specifico caso riguardante lo *Ship Money*, riscosso nella seconda metà degli anni trenta del XVII secolo, ci offre utili suggerimenti⁴⁷. Le vicende dello *Ship Money* sono state considerate come la cartina di tornasole circa le relazioni tra Corona e Paese, e come esemplari dei limiti costituzionali della prima di fronte alla possibilità di sviluppare una decisa politica fiscale. La nuova tassa era stata concepita per costruire una flotta reale, e perciò inizialmente, nel 1634, aveva interessato come da tradizione le sole province marittime del regno. La somma avrebbe dovuto essere di 80 609 sterline, e appena 1 023 (poco più dell'un per cento) non furono riscosse. L'anno successivo l'onere fu aumentato a circa 200 000 sterline, fu esteso a tutte le province e fu riscosso in forma annuale, tanto da suscitare leciti sospetti che la Corona intendesse imporre una tassa a livello nazionale pur senza l'approvazione del Parlamento. Il Consiglio Privato si attendeva di ottenere l'intera somma entro tre-quattro mesi, ma le risposte dei contribuenti risultarono meno rapide nel soddisfare il governo.

Il risultato fu che solo una quota dello *Ship Money* giunse, per di più in ritardo, alla tesoreria della marina. Nonostante l'apparente successo — in termini di quantità di denaro riscosso — i tempi di riscossione, come mostra la Tabella 4, si allungarono progressivamente a causa delle resistenze legali dei contribuenti, delle difficoltà di accertamento e, in definitiva, della scarsa collaborazione delle autorità locali nell'appoggiare la tassa. La percentuale di riscossione entro un anno dal decreto impositivo diminuì dal 73,6 per cento nel 1635 al 21,3 per cento nel 1639. Inoltre, la scarsa legittimità giuridica dello *Ship Money* spinse molti sudditi a minacciare procedimenti legali contro le autorità locali incaricate della riscossione. Come se non bastasse, gli sceriffi

⁴⁵ M. Braddick (1994), 235.

⁴⁶ B. Carruthers (1996), 59.

⁴⁷ M. D. Gordon (1910), 141-162; A. A. McKay Gill (1990); H. Langelüddecke (2007), 509-42.

locali, che erano stati investiti del compito di raccogliere il denaro, dovevano altresì far fronte alla pressione del governo centrale, che adottava una dura politica nei confronti di coloro che si dimostravano inadempienti⁴⁸. Tuttavia, l'incapacità degli sceriffi e addirittura del Consiglio Privato di perseguire credibilmente i contribuenti renitenti rafforzò ulteriormente l'atteggiamento di resistenza degli Inglesi. Negli anni quaranta del secolo la Tesoreria governativa registrò considerevoli arretrati nel gettito di imposte indirette, ma la situazione divenne meno preoccupante dopo la Restaurazione⁴⁹. Evasione fiscale e resistenze erano presenti anche in Inghilterra, ma l'eccellente performance, almeno per quanto riguarda i tempi di riscossione di alcune imposte, fa supporre che il grande vantaggio inglese risiedesse nella semplicità della geografia giurisdizionale del Paese e, soprattutto, nell'elevato grado di cooperazione tra élites locali e governo centrale, nonostante il caso contrario evidenziato dalla riscossione dello *Ship Money*.

Tabella 4. Progressione nel pagamento dello *Ship Money* in Inghilterra, 1635-1639.
Percentuale

Mesi	1635	1636	1637	1638	1639
6	51,1	20,3	26,4	31,6	13,6
9	66,5	43,8	55,6	54,9	19,7
12	73,6	58,6	67,4	73,7	21,3
18	97,1	72,2	87,4	80	

FONTE: Langelüddecke (2007), 542. Da notare che A. A. McKay Gill (1990), 359, fornisce una percentuale significativamente differente per il 1636 (96,5 per cento), in quanto considera i pagamenti in base all'ultimo dato contabilizzato.

Questa parte dedicata ai tempi della riscossione fiscale sollecita qualche ulteriore riflessione. Anzitutto è necessario chiedersi se le lungaggini frapposte dai contribuenti siano effettivamente tali, oppure se, viceversa, riflettano un comportamento abituale, che si può riscontrare anche in altri ambiti. Il dilazionare i pagamenti, in effetti, è stato giustamente considerato uno dei caratteri fondamentali di quella che è stata definita «economia barocca»⁵⁰. Era usuale che i pagamenti tra privati fossero rateizzati, così come i percettori

⁴⁸ J. Mather (1981), 243-244. E per un interessante caso di uno sceriffo diviso tra adesione e resistenza, S. P. Salt (1994), 253-287.

⁴⁹ Coffman (2013), 65-66, 73-74, 87-89.

⁵⁰ R. Ago (1998).

fiscali si aspettavano di essere pagati in tempi relativamente lunghi. Ciò che ai nostri occhi appaiono insopportabili ritardi per i contribuenti e le stesse autorità fiscali erano elementi connaturati al mercato, e quindi alle relazioni tra fisco e sudditi. Il mancato pagamento delle imposte e quindi il grado di efficienza della riscossione fiscale, invece, testimonia da un lato la scarsa capacità coercitiva del fisco e dall'altro il flebile consenso che la politica tributaria raccoglie tra i contribuenti. Naturalmente quest'ultimo fattore deve essere articolato in relazione all'impatto economico dell'imposta, alla sua legittimità più o meno presunta e condivisa, agli strumenti di riscossione, alle finalità del tributo, all'efficacia della negoziazione tra autorità centrali ed élites locali, nonché al grado di coinvolgimento di tali élites nei meccanismi di valutazione e riscossione. Ora passeremo a valutare rapidamente il caso olandese.

I contribuenti olandesi erano probabilmente i più gravati tra tutti gli Europei del XVII e del XVIII secolo⁵¹. Mentre lungo il XVII secolo il peso pro capite del fisco corrispondeva per un olandese a 15-20 giornate lavorative, un francese e un inglese non arrivavano a otto. Nella seconda metà del secolo successivo un olandese devolveva al fisco un mese di lavoro, un inglese superava i 25 giorni, e un francese non raggiungeva i 15 giorni. Eppure, nonostante l'indubbia pressione fiscale, l'Olanda appariva come una terra di contribuenti docili, sebbene si fossero rivoltati al potere asburgico anche per ragioni tributarie. Come spiegare l'elevata pressione fiscale e la scarsa resistenza degli Olandesi? Secondo l'opinione di due studiosi olandesi, M. Prak e J. L. van Zanden (2006 e 2009), il segreto, se tale è, starebbe in alcuni fattori. Primo, lungo il XVIII secolo furono implementati i meccanismi di coinvolgimento dei rappresentanti dei cittadini nei processi decisionali riguardo nuove tasse. Questo aumentò il grado di trasparenza dei meccanismi di accertamento e riscossione; e implicò molto probabilmente una maggior equità nella distribuzione del carico fiscale. Secondo, a partire dagli anni settanta del XVII secolo una parte significativa del peso fiscale si spostò verso la tassazione dei consumi di lusso, sul capitale finanziario e sui redditi, accentuando così il carattere progressivo del prelievo. Ciò comportò una maggior propensione del contribuente a pagare le tasse. Terzo, tale propensione positiva fu rafforzata dalla struttura della spesa pubblica, che assicurò una redistribuzione a livello locale in termini di servizi e salari. A riprova del successo della politica fiscale del ceto dirigente olandese, le rivolte di carattere fiscale furono relativamente scarse.

⁵¹ M. Prak e J. L. van Zanden (2006 e 2009). E la discussione di M. 'T Hart (2014), 157-159.

I due storici olandesi riprendono alcuni principi della teoria fiscale contemporanea per spiegare il successo olandese. Purtroppo, alle evidenze che essi presentano possono esserne opposte altre, che conducono a conclusioni diverse. Per quanto riguarda il carattere tendenzialmente equo di una parte della tassazione olandese, l'esempio della tassa sui camini risulta particolarmente significativo. Nel 1606 fu imposta una tassa sui camini, che doveva essere pagata per i tre quarti dai proprietari e per il rimanente quarto dai conduttori. Nonostante i magistrati locali avessero la facoltà di esentare i poveri e di addossare l'onere ai ricchi, ciò non avvenne e le pur lodevoli intenzioni dei governanti non ebbero l'effetto sperato⁵². Resistenze e ritardi nei pagamenti delle imposte si registrarono anche nelle Province Unite, così come nel resto d'Europa. La fine della Guerra degli Ottant'Anni non portò una consistente diminuzione del carico fiscale, ma l'adesione dei contribuenti alle richieste del fisco s'indebolì gravemente. Nel caso della cittadina di Gorinchem a metà del XVII secolo, lotte di fazione e la volontà dei governanti locali di non essere più coinvolti nei meccanismi di riscossione causarono inquietudini e problemi tra i contribuenti, che si mostrarono molto meno pronti nel pagare nei tempi dovuti di quanto non avessero fatto durante la rivolta contro gli spagnoli⁵³. A livello nazionale, la seconda guerra contro l'Inghilterra del 1665-67 vide un considerevole incremento della domanda fiscale e nello stesso tempo un preoccupante ritardo nei pagamenti da parte di alcune città, sebbene la provincia dell'Olanda sopportasse gran parte degli oneri⁵⁴. Anche l'Olanda, inoltre, non fu affatto estranea al fenomeno delle rivolte fiscali. Nel periodo dal 1600 al 1750 sono stati contati almeno 38 sommosse e circa 70 incidenti minori dovuti alla tassazione, che rappresentò il principale motivo di protesta violenta lungo tutto il periodo. La frequenza e la diffusione di tali eventi ha addirittura condotto — con una certa esagerazione — a delineare analogie con la turbolenta Francia del XVII secolo⁵⁵.

⁵² A. Th. Van Deursen (1991), 172.

⁵³ G. Vermeesch (2009), 3-23.

⁵⁴ H. H. Rowen (1978), 176-78. Ma anche il nemico inglese doveva affrontare gravi problemi di riscossione: G. Rommelse, (2006).

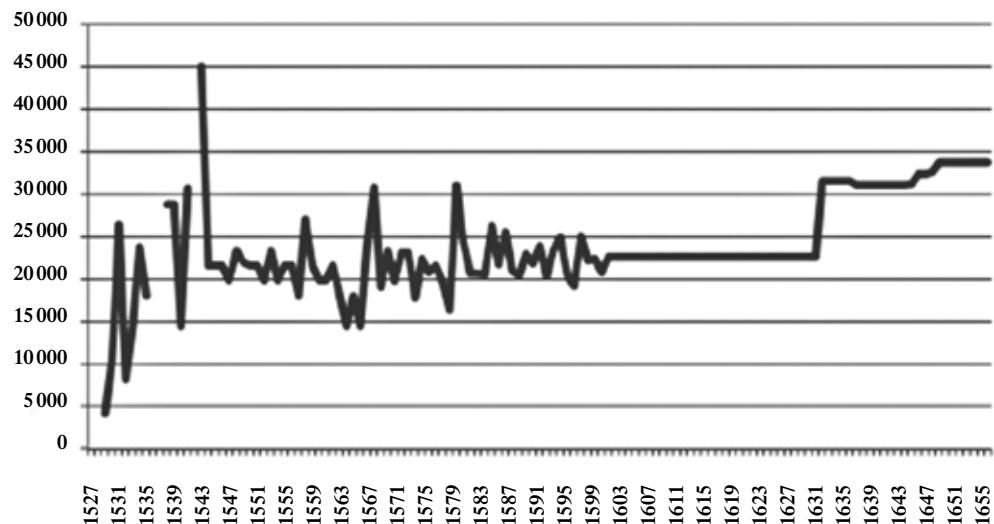
⁵⁵ R. Dekker (1982), 28-38, 137 per l'analogia con la Francia, e 177-178. M. Prak e J. L. van Zanden (2006), 131, riferiscono di 24 sommosse fiscali tra 1600 e 1795, di cui solo due di una certa importanza.

CONCLUSIONI

Il problema della frode e dell'evasione fiscale rappresenta uno dei nodi centrali nelle relazioni tra fisco e contribuenti: è evidente che una bassa percentuale di evasione, e quindi il livello di efficienza del sistema tributario, riflette un elevato grado di partecipazione dei cittadini alla cosa pubblica, di coscienza fiscale e, in ultima analisi, di democrazia. Il rapido sguardo che abbiamo rivolto all'Europa d'antico regime ci ha offerto un quadro non molto dissimile da quanto osserviamo nella società contemporanea. Tra il 2001 e il 2013 è stato stimato che il *tax gap* — vale a dire la percentuale tra il gettito incassato dallo stato e l'imposta potenziale — per quanto riguarda l'Imposta sul Valore Aggiunto in Italia si aggirava attorno al 32 per cento; un confronto internazionale mostra che nel 2012-13 la media europea del *tax gap* dell'IVA era del 15,2 per cento⁵⁶. E del resto non potremmo aspettarci altro. Il problema non consiste tanto nel trovare una spiegazione — per così dire — alla lunga durata dei comportamenti illeciti nei confronti del fisco, quanto nel determinare le cause che caratterizzano le differenze tra i contribuenti europei. In termini molto generali e grossolani, potremmo tracciare una separazione tra Paesi dove l'evasione risulta fisiologicamente moderata (Europa centro-settentrionale) e dove invece essa costituisce una parte significativa di risorse sottratte al fisco (Europa orientale, Italia e Grecia). Non è affatto semplice dare una risposta, se non vogliamo scadere nella ricerca di fattori estremamente aleatori quali lo «spirito dei popoli» o il «carattere nazionale» oppure in spiegazioni di sapore pseudo-antropologico. Le pagine precedenti ci hanno proposto una stretta relazione tra il livello di partecipazione delle rappresentanze delle élites e l'efficienza della riscossione. Le prime esercitano una pesante influenza sulle politiche fiscali dei governi, permettendo di fatto l'esercizio dell'autorità fiscale. Il coinvolgimento dei gruppi dirigenti locali agevolava in misura decisiva la riscossione. Le figure 1 e 2 propongono una chiara esemplificazione. Nel primo grafico si vede l'andamento del gettito delle cosiddette tasse di Legnago, che alcune aree rurali della terraferma veneta dovevano pagare per il finanziamento della costruzione della fortezza di Legnago. Interessa notare che, nel momento in cui il contado vicentino si costituì in una vera e propria istituzione (il Territorio di Vicenza), riconosciuta da Venezia a metà del XVI secolo, i pagamenti della tassa si fecero sempre più regolari, a dimostrazione dell'elevato grado di cooperazione tra la nuova istituzione e il governo centrale.

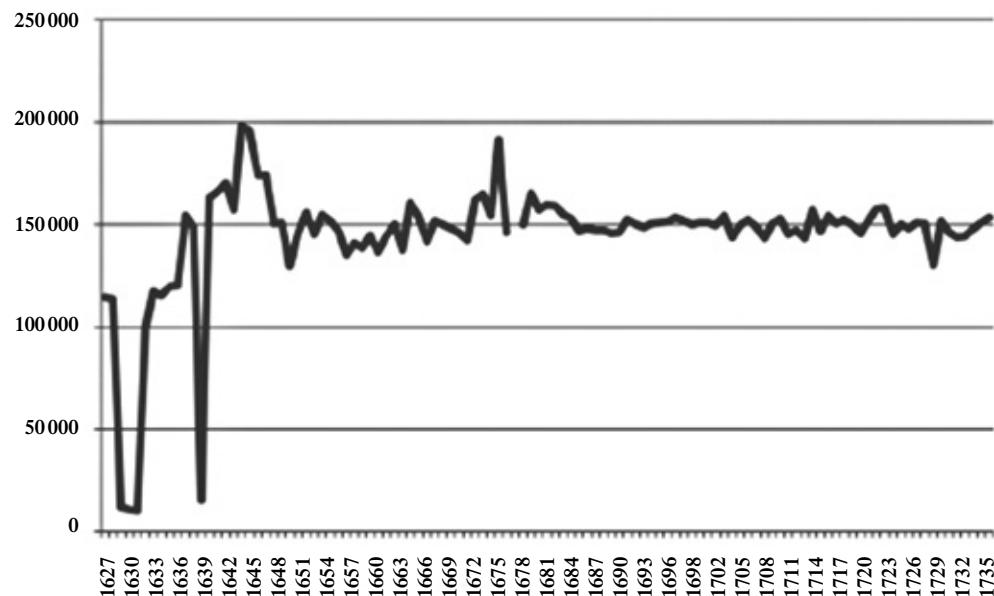
⁵⁶ Ministero dell'Economia e delle Finanze (2015), 54-55, 83.

Figure1. Pagamenti del Territorio di Vicenza per le Fabbriche di Legnago, 1527-1657. Lire



FONTE: Biblioteca Civica Bertoliana, Vicenza, Archivio Torre, b. 219, f. 10, cc. 32r-33r.

Figure 2. Gettito della Tassa sulla farina nel Granducato di Toscana, 1627-1737. Scudi



FONTE: A. Contini (1993), 270-72.

La seconda figura invece ci conduce in Toscana, e presenta il gettito della tassa sulle farine. Concepita inizialmente come un'imposta sul consumo cerealicolo, nei primi anni settanta del XVII secolo fu trasformata in un testatico, la cui riscossione prevedeva un notevole coinvolgimento delle élites locali. Ne risultò che il gettito divenne assai regolare e costituì una voce estremamente importante per il bilancio dello stato toscano.

Nello stesso tempo, tuttavia, il peso delle élites costituisce un freno all'attuazione di riforme fiscali tendenti a migliorare l'efficienza e l'equità del prelievo. Il nodo fondamentale è rappresentato dai rapporti di potere. In estrema sintesi, la lezione che la storia propone non cambia: è l'efficienza delle istituzioni, che dovrebbero mediare tra le relazioni di potere all'interno della società, l'elemento cruciale che determina gli atteggiamenti dei contribuenti. Sono le istituzioni, tanto quelle formali quanto quelle informali, che riescono a modellare i comportamenti delle persone, a renderle coscienti e a sviluppare una positiva reciprocità tra fisco e cittadini. Le differenze attuali, dunque, a mio vedere risalirebbero al passato, più o meno lontano, e alle dinamiche dialettiche politiche e istituzionali che stanno alla base dei processi di formazione dei moderni Stati nazionali: quanto, in sostanza, rimane dell'antico regime nelle formazioni statuali contemporanee, in termini di diseguaglianza e di tensioni tra autorità pubblica e soggetti⁵⁷.

BIBLIOGRAFIA

- ACHESON, Eric (1992), *A Gentry Community. Leicestershire in the Fifteenth Century, c. 1422-c. 1485*, Cambridge University Press, Cambridge.
- AGO, Renata (1998), *Economia barocca. Mercato e istituzioni nella Roma del Seicento*, Donzelli, Roma.
- ANDREOZZI, Daniele (2001), «Cum bello modo e senza spesa alcuna». L'esazione delle imposte dirette nel Ducato di Milano, *Nuova rivista storica*, 85, pp. 1-38.
- BETTARINI, Francesco (2011), «I fiorentini all'estero ed il catasto del 1427: frodi, elusioni, ipercorrettismi», *Annali di Storia di Firenze*, 6, pp. 37-64.
- BIGET, Jean-Louis (2005), «Les résistances aux impôts communaux. Le cas d'Albi (XIIIe-XVIIe siècle) », in Menjot, Denis, Rigaudière, Albert e Sánchez Martínez

⁵⁷ Si vedano le acute osservazioni di L. Mannori (1995), 485-505.

- Manuel (dir.), *L'impôt dans les villes de l'Occident méditerranéen, XIIIe-XVe siècle*, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Paris, pp. 255-279.
- BOULTON, Jeremy (1987), *Neighbourhood and Society. A London Suburb in the Seventeenth Century*, Cambridge University Press, Cambridge.
- BRADDICK, Michael (1994), *Parliamentary Taxation in Seventeenth-Century England. Local Administration and Response*, Boydell Press, Woodbridge.
- (1998), «“Upon This Instant Extraordinarie Occasion”: Military Mobilization in Yorkshire before and after the Armada», *Huntington Library Quarterly*, 61, pp. 429-455.
- (2000), *State Formation in Early Modern England, c. 1550-1700*, Cambridge University Press, Cambridge.
- CAILLARD, Michel (1963), «Recherches sur les soulèvements populaires en Basse Normandie (1620-1640) et spécialement sur la révolte des Nu-Pieds», *Cahier des Annales de Normandie*, 3, pp. 23-152.
- CARRINO, Annastella (2000), *La città aristocratica. Linguaggi e pratiche della politica a Monopoli fra Cinque e Seicento*, Edipuglia, Bari.
- CARRUTHERS, Bruce (1996), *City of Capital. Politics and Markets in the English Financial Revolution*, Princeton University Press, Princeton.
- CHABOD, Federico (1971), *Storia di Milano nell'epoca di Carlo V*, Einaudi, Torino.
- CIAPPELLI, Giovanni (2009), *Fisco e società a Firenze nel Rinascimento*, Edizioni di storia e letteratura, Roma.
- COFFMAN, D'Maris (2013), *Excise Taxation and the Origins of Public Debt*, Palgrave Macmillan, Basingstoke.
- COLLINS, James (1988), *The Fiscal Limits of Absolutism. Direct Taxation in Early Seventeenth-Century France*, University of California Press, Berkeley.
- CONIGLIO, Giuseppe (1991), *Declino del viceregno di Napoli (1599-1689)*, Giannini, Napoli.
- CONTI, Elio (1984), *L'imposta diretta a Firenze nel Quattrocento (1427-1494)*, Istituto Storico Italiano per il Medio Evo, Roma.
- CONTINI, Alessandra (1993), «La riforma della tassa delle farine (1670-1680)», in Angiolini, Franco, Becagli, Vieri, Verga, Marcello (dir.), *La Toscana nell'età di Cosimo III*, Edifir, Firenze, pp. 241-273.
- DE ROOVER, Raymond (1963), *The Rise and Decline of the Medici Bank, 1397-1494*, Harvard University Press, Cambridge, Mass.

- DEKKER, Rudolf (1982), *Holland in boerering. Oproeren in de 17de en 18ed eeuw*, Ambo, Baarn.
- ESMONIN, Edmond (1913), *La taille en Normandie au temps de Colbert (1661-1683)*, Hachette, Paris.
- FELD, Lars e FREY, Bruno (2007), «Tax Evasion in Switzerland: The Roles of Deterrence and Tax Morale», in Hayoz, Nicolas e Hug, Simon (dir.), *Tax, Evasion, Trust, and State Capacities*, Lang, Bern, pp. 123-153.
- FERRARO, Joanne (1993), *Family and Public Life in Brescia, 1580-1650. The Foundations of Power in the Venetian State*, Cambridge University Press, Cambridge.
- FOISIL, Madeleine (1970), *La révolte des Nu-Pieds et les révoltes normandes de 1639*, Puf, Paris.
- FREY, Bruno (2003), «Deterrence and Tax Morale in the European Union», *European Review*, 11, 2003, pp. 385-406.
- GIUFFRIDA, Antonino (1999), *La finanza pubblica nella Sicilia del '500*, Sciascia, Caltanissetta.
- GORDON, M. D. (1910), «The Collection of Ship-Money in the Reign of Charles I», *Transactions of the Royal Historical Society*, 4, pp. 141-162.
- LANG, R. G. (1993), *Two Tudor Subsidy Assessment Rolls for the City of London, 1541 and 1582*, London Record Society, London.
- LANGEÜLDECKE, Henrik (2007), «“I find all men & my officers all soe unwilling”: the Collection of Ship Money, 1635-1640», *Journal of British Studies*, 46, pp. 509-542.
- LEFEBVRE, Alain e TRIBOUILARD, Françoise (1971), «Fiscalité et population dans l'élection de Valognes de 1540 à 1660», *Annales de Normandie*, 21, pp. 207-233.
- LEVI, Margaret (1988), *Of Rule and Revenue*, University of California Press, Berkeley.
- LINDEMANN, Mary (2015), *The Merchant Republics. Amsterdam, Antwerp, and Hamburg, 1648-1790*, Cambridge University Press, Cambridge.
- MANNORI, Luca (1995), «Genesi dello Stato e storia giuridica», *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, 24, pp. 485-505.
- MATHER, Jean (1981), «The Civil War Sheriff: His Person and Office», *Albion*, 13, pp. 242-261.
- MCKAY GILL, Alison Ann (1990), *Ship Money During the Personal Rule of Charles I: Politics, Ideology and the Law 1634 to 1640*, PhD Thesis, University of Sheffield.

- MCLEAN, Paul (2007), *The Art of Networking. Strategic Interaction and Patronage in Renaissance Florence*, Duke University Press, Durham.
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE (2015), *Nota di aggiornamento del documento di economia e finanza 2015*, MEF, Roma.
- MOLHO, Anthony (1990), «Fisco ed economia a Firenze alla vigilia del Concilio», *Archivio storico italiano*, 148, pp. 807-844.
- MORELLI, Giovanni di Pagolo (1956), *Ricordi*, ed. Giovanni Branca, Le Monnier, Firenze.
- MUTO, Giovanni (1980), «Apparati finanziari e gestione della fiscalità nel Regno di Napoli dalla seconda metà del '500 alla crisi degli anni '20 del sec. XVII», in *La fiscalité et ses implications sociales en Italie et en France aux XVIIe et XVIIIe siècles*, Ecole française de Rome, Rome, pp. 125-150.
- NORES, Pietro (1847), «Storia della Guerra di Paolo IV contro gli spagnoli corredata da documenti», a cura di Luigi Scarabelli, *Archivio storico italiano*, 12, pp. 1-512.
- North Country Wills* (1908), Surtees Society, Durham.
- PELLEGRINI, Marco (1998), «Fiscalità pontificia, ingerenze ducali, resistenze dei «corpi» ecclesiastici. Due impostazioni straordinarie sul clero Lombardo durante la Guerra di Ferrara (1483-1484)», *Annali di storia moderna e contemporanea*, 4, pp. 337-64.
- PETRALIA, Giuseppe (1994), «Imposizione diretta e dominio territoriale nella repubblica fiorentina del Quattrocento», in *Società, istituzioni, spiritualità. Scritti in onore di Cinzio Violante*, Fondazione Cisam, Spoleto, pp. 639-652.
- PEZZOLO, Luciano (1990), *L'oro dello stato. Società, finanza e fisco nella Repubblica veneta del secondo '500*, Il Cardo, Venezia.
- PORISINI, Giorgio e BERENGO, Marino (1970), «A proposito di distribuzione catastale della proprietà terriera», *Rivista storica italiana*, 82, pp. 374-86.
- PRAK, Maarten e VAN ZANDEN, Jan Luiten (2006), «Towards an Economic Interpretation of Citizenship: The Dutch Republic between Medieval Communes and Modern Nation-States», *European Review of Economic History*, 10, pp. 111-145.
- (2009), «Tax Morale and Citizenship in the Dutch Republic», in Geldeblom, Oscar (dir.), *The Political Economy of the Dutch Republic*, Ashgate, Farnham, pp. 143-165.
- RABAN, Sandra (2004), *A Second Domesday? The Hundred Rolls of 1279-80*, Oxford University Press, Oxford.

- ROFFE, David (2000), *Domesday. The Inquest and the Book*, Oxford University Press, Oxford.
- ROMMELSE, Gijs (2006), *The Second Anglo-Dutch War (1665-1667). International Raison d'état, Mercantilism and Maritime Strife*, Verloren, Hilversum.
- ROOT, Hilton (1987), *Peasants and King in Burgundy. Agrarian Foundations of French Absolutism*, University of California Press, Berkeley.
- ROWEN, Herbert Harvey (1978), *John de Witt, Grand Pensionary of Holland, 1625-1672*, Princeton University Press, Princeton.
- SABA, Franco (1990), *Il Valimento del mercimonio del 1580. Accertamento fiscale e realtà del commercio della città di Milano*, FrancoAngeli, Milano.
- SALT, S. P. (1994), «Sir Simonds D'Ewes and the Levying of Ship Money, 1635-1640», *Historical Journal*, 37, pp. 253-287.
- SCHOFIELD, Roger (2004), *Taxation Under the Early Tudor, 1485-1547*, Blackwell, Oxford.
- SCOTT, James (1998), *Seeing Like a State. How Certain Schemes to Improve the Human Condition Have Failed*, Yale University Press, New Haven.
- Selection of Wills from the Registry at York (1855-1912)*, II, IV, V, VI, Surtees Society, Durham.
- TALLONE, Armando (1933), a cura, *Parlamento sabaudo*, Patria cismontana, VII, Zanichelli, Bologna.
- 'T HART, Marjolein (2014), *The Dutch Wars of Independence. Warfare and Commerce in the Netherlands, 1570-1680*, Routledge, London.
- TOGNETTI, Sergio (2003), *Da Figline a Firenze. Ascesa economica e politica della famiglia Serristori (secoli XIV-XVI)*, Opus Libri, Firenze.
- VAGLIENTI, Francesca Maria (1997), «*Sunt enim duo populi*. Esercizio del potere ed esperimenti di fiscalità straordinaria nella prima età sforzesca (1450-1476)», Cuem, Milano.
- VAN DEURSEN, A. Th. (1991), *Plain Lives in a Golden Age. Popular Culture, Religion and Society in Seventeenth Century Holland*, Cambridge University Press, Cambridge.
- VENTURA, Angelo (1976), a cura, *Relazioni degli ambasciatori veneti al Senato*, Laterza, Bari.
- VERMEESCH, Griet (2009), «War and Garrison Towns in the Dutch Republic: the Case of Gorinchem and Doesburg (c. 1570-c. 1660)», *Urban History*, 36, pp. 3-23.

- VIGO, Giovanni (1979), *Fisco e società nella Lombardia del Cinquecento*, Il mulino, Bologna.
- Wills and Inventories from the Registry at Durham* (1906), III, Surtees Society, Durham.
- WOLFF, Philippe (1944), «Registres d'impôt et vie économique à Toulouse sous Charles VI», *Annales du Midi*, 56-58, pp. 5-66.
- ZAPPA, Anita (1991), «L'avvio dell'estimo generale dello Stato di Milano nell'età di Carlo V», *Società e storia*, 14, pp. 545-577.
- (1995), «Le lotte e i contrasti per la realizzazione dell'estimo generale dello Stato di Milano», in Pissavino, Paolo Costantino e Signorotto, Gianvittorio (dir.) *Lombardia borromaea, Lombardia spagnola*, Bulzoni, Roma, I, pp. 383-403.

LA MONARQUÍA ESPAÑOLA Y EL FRAUDE DE LOS HOMBRES DE NEGOCIOS EN LA PRIMERA MITAD DEL SIGLO XVIII

Anne Dubet

Centre d'Histoire «Espaces et Cultures» (CHEC) - Université Clermont Auvergne

Las percepciones que los actores tienen del fraude nos informan sobre sus concepciones de lo político y lo social. En las páginas que siguen, me propongo examinar la política de la monarquía española frente a un tipo particular de fraude, el cometido por —o por lo menos, atribuido a— los hombres de negocios en la primera mitad del siglo XVIII. En un análisis que pretende ser comprensivo, al combinar la atención a los discursos de los actores sobre el fraude y a sus prácticas y estrategias en la represión del fraude, se trata de entender, a partir de este caso concreto, cómo se define la relación entre la monarquía, sus súbditos en general y una élite particular. El esfuerzo por reconstruir las lógicas de la acción de los hombres de aquella época es un intento para superar la contradicción aparente entre unas normas morales y legales rigurosas y la permanencia de las prácticas fraudulentas. Me atendré al reinado de Felipe V, objeto de mis investigaciones actuales, con la ambición de exponer un caso que permita la comparación en el espacio y en el tiempo, dando cuenta en particular del cambio observado en el tránsito de los Austrias a los Borbones.

LOS HISTORIADORES Y LAS RAZONES DE LOS ACTORES

En las historias que dan cuenta de formas de fraude o de represión del fraude en el Antiguo Régimen, uno de los principales problemas a resolver es una paradoja aparente. Por una parte, las autoridades políticas tienen una

actividad importante de prevención y de represión del fraude, que se traduce en particular en la producción de normas (que se trate de leyes o de reglamentos contables) y, en varios casos, la creación de instituciones y oficios especialmente encargados del control de los aparatos de gobierno y justicia. Por otra parte, tanto la reiteración de unas mismas normas, a veces precedida de preámbulos que lamentan su incumplimiento, como la multiplicación de casos judiciales de fraude parecen evidenciar la ineeficacia de estas disposiciones. En las soluciones interpretativas que se ofrecen para resolver esta paradoja, los estudiosos confieren un estatuto diverso a las razones dadas por los actores estudiados, que van desde la indiferencia por ellas a conferirles un papel decisivo en la construcción del significado del fraude. Creo necesario explicar mi preferencia por la última opción.

a) Una lectura clásica, basada en la convicción de que la modernidad consiste en la construcción progresiva de un Estado separado de la sociedad, que tendría las características enunciadas por los sociólogos en sus interpretaciones del cambio político del siglo XIX, en particular la aspiración a la universalidad de la ley y al monopolio del ejercicio de la fuerza legítima y la neta separación entre las esferas privada y pública¹. Esta lectura tiende a poner de relieve la incapacidad de los Estados de la época moderna, enfrentados a una sociedad más arcaica que ellos o, por lo menos, más inmoral que los gobernantes (Schaub: 1995). Se basa por tanto en el presupuesto (generalmente implícito) de que las definiciones del fraude de los actores de los siglos modernos (por lo menos, las definiciones de los gobernantes reformadores) son las nuestras, o sea que lo que es condenable en aquella época lo es por las razones que reconocemos hoy en día, en particular, una concepción de la justicia inseparable de la igualdad. Así, se explica la reiteración de las visitas del Consejo de Hacienda en los siglos XVI y XVII; cierta historia de los poderes locales tiende a oponer unos «poderosos» corruptos a una monarquía española reformadora; en parte de la historia contable, se oponen reglamentos modernizadores y prácticas arcaicas. La amplia crítica que se ha dado, en los años 1990, de la aplicación indiscriminada del concepto de Estado moderno a los siglos pasados, se ha traducido en invitaciones a renunciar a este relato (Yun Casalilla: 1994; Schaub: 1995; Clavero: 1996; Muñoz Rodríguez y Ruiz Ibáñez: 2002). En las mismas fechas, los historiadores de lo cultural reconsideraban la tradicional oposición entre la cultura popular y la de las élites

¹ Sobre el contenido de este modelo en el mundo occidental en el siglo XIX: D. Martuccelli (1999).

(Chartier: 1997; Jouhaud: 1985). Esta propuesta debería llevarnos a verificar si, en efecto, los gobernantes reformadores de los siglos XVI a XVIII comparían nuestra definición del fraude más que los gobernados.

b) Otra lectura se centra en las estrategias de los actores en la persecución del fraude, en el marco de una historia del Antiguo Régimen que presta atención a la dinámica clientelar y al conflicto entre facciones, en particular en las cortes monárquicas, pero también en una república como la de las Provincias Unidas (Molas Ribalta: 1988. Brandon: 2012). La acusación de fraude aparece entonces como el medio idóneo para desprestigar al rival (el miembro de otra facción o bando, el valido, el financiero de otro grupo) y, mediante persecución judicial o campaña de desprestigio, deshacerse de él. Al mismo tiempo, justifica al que enuncia la acusación. En el ámbito financiero, la acusación de fraude tiene una virtud añadida: permite presionar a los autores de fraude para obligarlos a pagar composiciones, mediante la suspensión o la atenuación de una acción judicial. Así, se sabe que la persecución de los oficiales fraudulentos forma parte del arsenal de recursos descritos en la literatura arbitrista (Gutiérrez Nieto: 1986; Bayard: 1988).

Según los casos, esta lectura puede ser compatible con la anterior o con una aprensión más cultural de la historia del fraude. En otros casos, la atención a las estrategias de los actores es exclusiva: no importa el contenido de la acusación, sino el uso instrumental que se hace de ella. Así, según Daniel Dessert, la creación de cámaras de justicia extraordinarias, las *chambres de justice*, en los siglos XVII y XVIII en Francia, para perseguir a los grandes arrendatarios y asentistas franceses, es un medio en manos de la monarquía para proceder a una suspensión de pagos sin pagar su coste político. En efecto, al señalar chivos expiatorios, el rey o su ministro se presentan como encarnaciones de la moralidad (Dessert: 1974). El mismo historiador pone de relieve la dimensión clientelar del proceso al Superintendente Fouquet, explicándolo como una empresa de Colbert para colocar su propia red de financieros en el lugar de la del ministro caído. En el caso de Colbert, Dessert repara en el cinismo del personaje, «serpiente venenosa» que instrumentaliza a la justicia para deshacerse de su rival, cuando sabe que sus propios clientes se dedican a las mismas prácticas financieras que las reprochadas a Fouquet (Dessert: 2000).

Esta atención a la dimensión estratégica del discurso antifraude lleva al historiador a pasar por alto el contenido del discurso, ya que este se asimila a la mentira. De forma implícita para Dessert, las definiciones del fraude que dan los actores no son significativas de por sí. Esta lectura da buena cuenta de

las razones por las cuales el fraude nunca se llega a reprimir con eficacia, aunque se reiteran normas y procedimientos judiciales, ya que todo es cuestión de relaciones de fuerzas entre poderes concurrentes. En cambio, no explica por qué el discurso antifraude es un lenguaje político eficaz en el Antiguo Régimen.

c) La atención a las funciones sociales y políticas del fraude lleva, en algunos casos, a consideraciones similares sobre las representaciones de los actores. Es el caso de la lectura funcionalista de Jean-Claude Waquet. En su estudio de la corrupción en Florencia en el siglo XVIII, dedica mucho espacio a la descripción de las definiciones que dan del fraude los letrados y los teólogos, así como a las justificaciones que los propios inculpados ofrecen de sus prácticas. Sin embargo, considera que lo significativo, en la historia del fraude, es la «función latente» tanto de las prácticas fraudulentas como de su persecución: el mantenimiento de un equilibrio más o menos estable entre los grupos de poder. Para el historiador, esta función no corresponde a un proyecto explícito de los actores, a una estrategia, aunque esta lectura no es incompatible con la que pone de relieve tales estrategias. Las representaciones que los actores tienen del fraude, por tanto, parecen tener un valor secundario a la hora de saber si las prácticas que se estudian son fraudulentas: los actores engañan a los demás o se engañan a sí mismos, escudándose detrás de los distingos de la casuística moral y de la ética aristocrática de unos oficiales que se ven como «patrones benévolos» y no los «dirigentes venales» que son (Waquet: 1984).

Con un punto de partida teórico opuesto, Santos Madrazo estudia las acusaciones de fraudes hechas al tesorero general Nicolás de Hinojosa y el tesorero y ministro de Hacienda Fernando Verdes Montenegro, en tiempos de Felipe V². La dimensión estratégica le parece evidente (las acusaciones son armas en el conflicto de facciones rivales), pero la considera superficial. Más

² Nicolás de Hinojosa fue tesorero mayor desde enero de 1717. Siguió ocupando el empleo al transformarse la Tesorería Mayor en Tesorería General en septiembre de 1718, hasta diciembre de 1720. Volvió a ser tesorero mayor de marzo de 1724 a marzo de 1726 y tesorero general, según una nueva fórmula, de marzo a septiembre de 1726. Fernando Verdes Montenegro fue tesorero mayor de 1721 a febrero de 1724; Superintendente General de la Hacienda Real y Secretario del Despacho de Hacienda de febrero a noviembre de 1724 y, por segunda vez, de enero de 1740 a febrero de 1741. Madrazo se centra en el conflicto que opone a los dos hombres en 1724 y el procedimiento judicial abierto después de la muerte de Hinojosa (1728) para que sus herederos paguen un «alcance» a partir de 1741. Estudia asimismo las acusaciones vertidas contra Verdes Montenegro desde su destitución hasta su absolución, en junio de 1727.

allá de este uso instrumental consciente por parte de los actores, el discurso normativo sobre el fraude forma parte de la superestructura destinada a ocultar la realidad de la explotación de los más «débiles» por los «ladrones poderosos». Precisamente, Madrazo evita el término de «función» porque el conferir una dimensión funcional al fraude podría derivar en su justificación, como en ciertos razonamientos económicos o en la sociología funcionalista más optimista. De este modo, se obviarían sus efectos disfuncionales para la sociedad —el fraude agrava la explotación de los débiles—. Donde Madrazo coincide con Waquet es en la consideración otorgada a las concepciones de los actores: las definiciones jurídicas y morales del fraude son «perífrasis melifluas» que ocultan la realidad. Como consecuencia, no es necesario prestarles mucha atención en el análisis de un caso. En el caso de Hinojosa, por tanto, el que no aparece nunca la palabra «peculado» en la documentación (solo se habla de un dudoso «alcance») se atribuye a la «parcialidad clasista» de los poderosos y no impide que el historiador hable de robo (Madrazo: 2000).

Que se reduzca el significado del fraude a la estrategia consciente de los actores o a una «función» social y política (más o menos funcional) del fraude, que los actores sean cínicos o que se engañen a sí mismos, el tenor de los discursos sobre el fraude no es significativo para el historiador. El corolario es la convicción de que, aunque los actores no siempre quieren o pueden ver el fraude, sí hay fraude. En el caso de Waquet, esto no implica un juicio moral sobre los actores del pasado ni una creencia de que uno de los objetivos del Estado del Antiguo Régimen es la erradicación del fraude y la preservación del interés público. Madrazo es más contundente en la condena moral (los poderosos son «ladrones»), pero más ambiguo en su definición de la monarquía. En efecto, aunque considera que el Estado descrito es una construcción destinada a mantener un poder clasista, afirma que los fraudes de los poderosos consisten en un uso privado de lo que llama la Hacienda «pública», y no «real». En ambos casos, la única definición válida del fraude es la de hoy en día, no la de los actores. Asimismo, en la lectura de Dessert, a partir del momento en que Colbert gobierna la Hacienda de Luis XIV con la mirada puesta en los intereses de sus parientes y clientes, el fraude es patente.

d) Otros historiadores, en cambio, confieren un valor explicativo a la diferencia de contenido entre las concepciones actuales del fraude y las de los actores de la época moderna. En la historiografía modernista³, es el caso de los

³ X. Huetz de Lemps (2006 y 2009) asume una postura comparable para analizar la corrupción en las Filipinas del siglo XIX.

que se proponen construir una «antropología» del derecho moderno. Para Bartolomé Clavero, la atención prestada al peso en la España del Antiguo Régimen de las obligaciones sociales creadas por la moral y no por la ley positiva, las que dependen las relaciones regidas por la gracia y no de la justicia, lleva al historiador a una reconsideración radical de la usura. Esta, a su vez, puede servir de punto de partida para una reinterpretación del fraude. Clavero demuestra en efecto que la usura no reside en el acto exterior de dar o recibir, por un préstamo, una cantidad superior a la prestada, sino que depende de las intenciones de los dos protagonistas del préstamo. Se puede devolver más de lo prestado por pura justicia comutativa —de los contratos—, para restablecer la equivalencia real entre la cantidad prestada y la devuelta: en este caso se paga un interés, no una usura, y el interés es lícito y computable. Las reflexiones de los moralistas sobre el valor de los cambios y la estimación del dinero, a partir de mediados del siglo XVI, apuntan en esta dirección (Cavillac: 1994). Pero Clavero evidencia que los mismos moralistas consideran que también se puede devolver más de lo recibido y más que el interés por obligación «graciosa», la llamada «antidora»: se trata de la obligación que procede de la gratitud, la amistad, el amor. En este caso, con tal de que ni el prestamista ni el beneficiario consideren que se devolvió más por remunerar el préstamo, o sea, con tal de que no tengan intenciones venales, no hay usura (Clavero: 1991). Clavero insiste en que la usura solo es un ejemplo y la atención al conjunto de obligaciones graciosas que rigen las prácticas sociales y políticas del Antiguo Régimen debería llevarnos a considerar de otra forma la corrupción y las políticas de represión del fraude (Clavero: 1996). Carlos Garriga estudia la corrupción de los jueces en una perspectiva similar. Muestra en efecto cómo, en una sociedad en la que el papel de los magistrados consiste en aplicar no tanto la ley positiva como el derecho, o sea un concepto de la justicia y la equidad anterior y superior a la ley escrita y compatible con la desigualdad propia de la sociedad estamental (Vallejo: 1998), existen razones que pueden justificar los regalos de los justiciables a los jueces. En estos casos, se aplican criterios análogos a los vigentes en el caso de los préstamos, para distinguir entre el regalo de amistad o gratitud y la compra o la venta de una sentencia. La calificación de los actos de los jueces depende de sus intenciones y de las de los justiciables (Garriga: 2006). Con idéntica perspectiva, cabe reconsiderar la asimilación automática entre «beneficio» de oficios y corrupción (Bertrand: 2011; Dedieu: 2011a).

Este interés por las razones del fraude, o sea las razones que los propios actores enuncian para decidir si un acto es fraudulento o no, permite explicar por qué la persecución de ciertos tipos de fraude no se traduce, aparente-

mente, en una reducción cuantitativa de las prácticas condenadas. Parece evidente que si un mismo acto, dependiendo de las intenciones de los actores, puede ser lícito o ilícito, corresponde más al confesor que al juez averiguar su naturaleza —de hecho los manuales sobre usura se destinan a confesores y los teólogos escriben sobre corrupción y «baratería» (venta de la justicia)—. Los actores pueden creer sinceramente que no obraron por consideraciones venales, no incurriendo, por tanto, en delitos de usura, cohecho o baratería. También pueden mentir. Algunos estudios de las instituciones destinadas a la represión del fraude, que se enmarcan más bien en un proyecto de historia cultural de lo político, comparten con los historiadores del derecho la toma en consideración de las representaciones de los actores (Gómez González ed., 2017). Corroboran sus conclusiones a partir de una documentación emanada de la práctica. Así, Mireille Peytavin, en su análisis de las visitas generales del reino de Nápoles (siglos XVI-XVII), señala que los oficiales inculpados no establecen ninguna relación de causalidad entre los regalos recibidos de los justiciables y su forma de ejercer la justicia (Peytavin: 2003, cap. 8.5.). El «provveditore» Gondi, en la Venecia del siglo XVIII, considera asimismo que los regalos de los administrados son puras manifestaciones de gratitud y amistad, por lo que los consigna en su diario personal, aunque su historiador J.-C. Waquet piensa que se engaña a sí mismo. A. García cita el ejemplo contemporáneo de un magistrado novohispano que, por recibir regalos de los justiciables después de dictaminar sus sentencias, y no antes, no los considera delitos (García: 2014).

Los historiadores del proyecto europeo Anticorr (2012-2016) y los de los proyectos hispánicos VENACORR y DINACORR (2015-2020) llegan a una propuesta similar a partir de una interrogación sobre los procesos de modernización (Kerkhoff, Kroese y Wagenaar: 2013; Kroese, Vitoria y Geltner: 2018 ; Andújar Castillo y Ponce Leiva eds., 2016 ; Ponce Leiva ed., 2017). Les interesan los discursos sobre la corrupción por su estrecha conexión con las concepciones del Estado y la sociedad, en particular las ideas sobre la separación entre las esferas privada y pública o los objetivos del buen gobierno, y los usos sociales de estos discursos. Comprobando que los argumentos varían en el tiempo y el espacio, se proponen recomponer su historia interesándose en particular en los momentos en que el discurso cambia o se enfrentan en una misma sociedad discursos diferentes, como el momento revolucionario (Kerkhoff: 2013). No es una historia serial de las ideas. Las publicaciones realizadas se centran en la forma como los actores colectivos o individuales las movilizan en su acción política. A partir de la multiplicación de análisis monográficos en un período que abarca la edad

moderna y la contemporánea, se ambiciona construir colectivamente una historia comparada en la que emergen los momentos de cambio.

Pienso que la lectura que presta atención a las representaciones de los actores es esencial porque debería permitirnos entender por qué ciertas prácticas —hoy en día concebidas como fraudes— se toleran más que otras en la época moderna y cuáles son los objetivos políticos y morales de las políticas de represión y prevención, precisando el significado de la justicia para los actores. El ejemplo más comentado, el de la corrupción de los magistrados, confirma que los actores modernos no confieren al fraude el significado actual, y esta diferencia explica que, a pesar de un discurso normativo duro, la represión es blanda. Me parece, por tanto, que sería deseable continuar en esta dirección, interesándose por fuentes diversas: se trata de seguir estudiando los textos normativos y los tratados teóricos de moral y de derecho, pero también de analizar casos concretos de acusaciones de fraude, prestando atención en ellos a las razones que dan los diversos actores para justificar el carácter ilícito o lícito de los actos cometidos. Así se podría saber hasta qué punto lo que Waquet describe como sutilezas de juristas y teólogos es compartido por grupos sociales más amplios, o sea, constituye una cultura compartida, como da a entender Clavero.

Resulta interesante aplicar esta lectura al ámbito financiero, en el que también tenemos indicios de que el contenido del fraude en el Antiguo Régimen no es el actual (Félix y Dubet eds., 2019). Así, el razonamiento sobre la usura descrito por Clavero es compartido por los asentistas y los consejeros o ministros del rey que negocian con ellos. Como se sabe, en España, se remunera a los asentistas con regalos graciosos del rey, las adehalas, cuidadosamente distinguidas de los intereses y cambios (Ruiz Martín: 1975; Sanz Ayán: 2013). Asimismo, existen políticos para explicar que es deseable, para mejorar el estado de la Hacienda Real, cultivar la amistad de los asentistas genoveses en lugar de obrar por justicia rigurosa, como hace el duque de Lerma (B. García García: 1996). En el caso de la concusión, los contemporáneos distinguen entre los regalos generosos, ofrecidos de forma espontánea y recibidos como tales, y lo que se exige por abuso de poder. A principios del siglo XVIII, el pagador del ejército británico en el continente en la Guerra de Sucesión está convencido de que, si logra demostrar al juez que los beneficiarios de los pagos de su tesorería le dejaron gratificaciones por pura amistad («*friendship*»), y no porque él se las exigió cada vez que les hacía pagos, no incurrirá en acusaciones (Graham: 2013 y 2019). Tales consideraciones podrían explicar por qué pocos tesoreros acaban en la cárcel por concusión y por qué muchos reglamentos se atienen a la prohibición de *exigir* regalos

—no tanto de *recibirlos* (Legay ed., 2010; Dubet y Solbes Ferri, 2019)—. De la misma forma, estudié las razones por las cuales los actores implicados en el proceso a Verdes Montenegro (1725-1727) consideraban que la diversión de los fondos reprochada a este ministro de Felipe V era condenable. Este examen ofrece pistas para comprender por qué no todos los casos de diversión tienen la misma gravedad en la mencionada época (Dubet: 2015b, parte II). No obstante, convendría multiplicar los análisis de casos, tomando en consideración tanto la literatura prescriptiva de los moralistas y teólogos como los textos normativos y las representaciones de los actores implicados de una forma u otra en casos de persecución del fraude. Se trata de saber qué prácticas son condenables, por qué se consideran como tales y cuáles son los usos lícitos del dinero del rey, qué jerarquía se establece entre la gravedad de las diversas formas de fraude y cómo se previene o reprime. Uno de los objetos es relacionar las representaciones del fraude con las concepciones políticas de los actores. A mi modo de ver, entre las fuentes documentales disponibles, es de particular interés para comprender el fraude en la Hacienda Real la documentación relativa al control contable, en la que los historiadores podemos buscar qué delitos se intentan prevenir, pero también qué prácticas no se busca detectar.

Se trata también de dar cuenta de eventuales divergencias en las representaciones que los actores tenían del fraude, o de captar los momentos históricos en que surgen tales divergencias e intentar dar una explicación del cambio. En los estudios sobre el siglo XVIII, me llama la atención el hecho de que S. Madrazo, aunque busca debajo de la pluma de los contemporáneos una condena del sistema organizado de fraude que se propone revelar, no la encuentra en los escritores del siglo XVIII, sino en los escritos de Noam Chomsky (Madrazo: 2000). Por su parte, los historiadores del proyecto europeo «Anticorrp», aunque suponen *a priori* que podría haber divergencias entre las representaciones de las «fuentes de valor» legales y las fuentes «*shop-floor*», en las que incluyen los discursos de los actores concretos de casos de fraude, no siempre la evidencian en los casos estudiados en los siglos XVI y XVII. Al contrario, algunos de ellos comprueban que, con un vocabulario distinto, los diversos actores comparten unas mismas representaciones (Kerkhoff: 2013 y 2019). Así, no parece resuelta la cuestión de saber si en los siglos modernos existe un consenso sobre las definiciones del fraude. Con pocas excepciones (Gorski, 2003; Windler: 2017), apenas se han explorado las eventuales diferencias de concepción del fraude entre las sociedades protestantes y católicas modernas, un trabajo que sí se hace para las sociedades contemporáneas (Abel y Kabongo: 2013-2014).

Reconocer el interés de las representaciones que los actores tienen del fraude y, en el caso del Antiguo Régimen, la probable singularidad de estas representaciones, no significa afirmar la amoralidad de los actores o su excesiva candidez. Como muestra Waquet, la preocupación moral es constante. Al contrario, dar cuenta de las estrategias políticas de los actores modernos en el recurso a la acusación de fraude no debe llevar a considerar que sus concepciones del fraude son desdeñables. De hecho, cabe suponer que en una acusación de fraude, incluso si el acusador miente, está convencido del carácter ilícito del delito que inventa; a su vez, el culpado que, como el Pagador de Graham, metamorfosea sus actos de concusión en generosos donativos de los acreedores del rey británico, está convencido de que sus argumentos (mentirosos) son los que el juez considerará lícitos. En la causa de Verdes Montenegro, los que inician la acusación tal vez mienten al afirmar que cometió los delitos que se le reprochan y, a su vez, Verdes Montenegro sin duda se atribuye más virtud de la que tuvo, pero todos están de acuerdo a la hora de explicar por qué la omisión, la diversión de fondos y el tráfico de efectos de la Tesorería son condenables. En tales casos, interesa examinar cómo la acusación de fraude se convierte en un lenguaje común del conflicto político.

LOS FRAUDES DE LOS HOMBRES DE NEGOCIOS Y OTROS «PODEROSOS» EN EL PRIMER SIGLO XVIII

El interés por las razones de los actores en la definición de unas formas de gobierno de la Hacienda Real me llevó, en los últimos años, a ocuparme de las reformas adoptadas durante la Guerra de Sucesión y las «nuevas plantas» de la década sucesiva, hasta el reinado de Luis I, así como por algunas facetas de la acción de los ministros de Hacienda que se suceden de Patiño a Ensenada. Se trata de reconstituir los proyectos políticos de los grupos que participan en el gobierno de la Hacienda, recomponiendo, cuando corresponde, la unidad de una política, ya que varios responsables tuvieron una visión global de lo que había que hacer en términos de fiscalidad, provisión de ejércitos, control contable, política monetaria, comercio, etc. Esta recomposición no se atiene a la exposición de planes iniciales de los gobernantes, que no siempre dejaron huellas archivísticas. En los comentarios y los conflictos suscitados por su aplicación, se hallan unas explicaciones del significado de las políticas iniciadas que no siempre aparecen en decretos y reglamentos o no siempre detectamos los historiadores (en particular en la literatura contable), así como la

expresión de proyectos alternativos para la monarquía y una comprensión de las formas de la negociación política que permitió —o no— aplicar las reformas imaginadas. Así, se pueden reconstituir algunas de las prioridades de los sucesivos responsables en materia de fraude. Estas permiten describir la política llevada a cabo como un intento de reforzar la autoridad real basado, en parte, en un compromiso explícito con los intereses de ciertos grupos de hombres de negocios y en una concepción del control financiero cuyos criterios son políticos, más que de gestión económica. Esta política no deja de suscitar conflictos con los grupos de las élites que se consideran marginados y tampoco deja de enfrentarse a dificultades de orden técnico que obligan a recomposiciones constantes.

El examen de los tipos de fraude que preocupan a los responsables y de las razones por las cuales estiman que estas prácticas son condenables permite precisar cuál es su ideal de buena administración de la Hacienda, obligando a renunciar a la idea de que se construye, en particular con Patiño, un sistema precursor de los aparatos transparentes puestos al servicio de los ciudadanos que se idearán en el siglo XIX. Además de la evasión fiscal, de la que no trataré, lo que más preocupa a los ministros de Hacienda y su entorno es el fraude de ciertos responsables, de los que manejan los fondos como arrendatarios, tesoreros o pagadores, de los asentistas de la provisión del ejército y las casas reales y de los contadores. Esta preocupación es selectiva. Interesa examinar en ella tanto lo que se quiere corregir como lo que se tolera.

Observando los individuos o corporaciones habilitados a dar órdenes de pago, Juan Orry⁴ lamenta a inicios del siglo XVIII su excesiva autonomía. Se focaliza en los jefes de las casas reales, en los altos oficiales del ejército que, en la práctica, deciden gastos al elegir a los oficiales inferiores, y en los Consejos de la polisinodia, que organizan la venalidad de oficios y honores de su departamento y tienen tesorerías propias situadas bajo sus órdenes. Además del gasto excesivo, el problema reside en el que estos responsables suelen omitir dar al rey la información suficiente para que el monarca pueda efectivamente pronunciarse sobre las decisiones que le someten. En el caso del ejército, se sospecha que los oficiales aprovechan esta oscuridad para robar parte del dinero destinado a la remuneración y la provisión de los soldados, presionando en este caso a los asentistas. Se trata por tanto de reafirmar la autoridad efectiva del rey sobre ellos. Los remedios son esencialmente políticos.

⁴ Orry asesoró a Felipe V para cuestiones de Hacienda en varias etapas (1701-agosto de 1704, mayo de 1705-octubre de 1706, junio de 1713-febrero de 1715), sin empleo oficial.

Como se sabe, la solución pasa por la potenciación de la vía reservada, tanto en el ejército como en los órganos civiles (Castro: 2004). En el ejército, además, se instituye una forma de control indirecta cuando se decide que los asentistas de la provisión en ningún caso podrán entregar dinero en especie en lugar de los víveres (no se les abonarían estos pagos), una cláusula que probablemente inspiraron los propios hombres de negocios. En cuanto a los Consejos, además de trasladar gran parte de sus competencias políticas a los Secretarios del Despacho, se suprimen parte de sus Tesorerías en la nueva planta de Alberoni, en 1717-1718 (Dubet: 2015b, parte I).

Si en el ejército, se obtienen resultados precoces con las ordenanzas de 1704 y la institución de inspectores y comisarios (Andújar Castillo: 2000 y 2004; Teijeiro de la Rosa: 2002), como confirma el descontento de los militares, en las casas reales, la dificultad sigue en pie en los años 1730, enfrentándose sucesivamente el marqués de Torrenueva y Juan Bautista de Iturrealde a los altos oficiales de ellas en el marco de la junta de medios (Delgado Barrado: 2007; Dubet: 2017a y 2017b; Dubet y Solbes Ferri, 2019)⁵. El proceso reformador no es unívoco. La potenciación de la vía reservada, como se sabe, no marca una línea de acción precisa, sino que abre la vía a soluciones diversas, enfrentándose desde los años 1710 los partidarios de una gestión colegial a hombres como el marqués de Campoflorido y después José Patiño, Juan Bautista de Iturrealde, José Campillo y el marqués de Ensenada⁶, partidarios de una responsabilidad única del Secretario de Hacienda en la distribución de fondos. El conflicto inicial del siglo, entre el primer Secretario del Despacho de Guerra y Hacienda José Grimaldo⁷ y los Consejos y altos oficiales, deja lugar al conflicto entre los Secretarios del Despacho más gastadores, los de Hacienda, Marina y Guerra,

⁵ Mateo Pablo Díaz Lavandero, marqués de Torrenueva, es Secretario del Despacho de Hacienda y Superintendente General de la Hacienda Real de noviembre de 1736 a marzo de 1739. Iturrealde le sucede en los dos empleos, siendo a la vez Gobernador del Consejo de Hacienda, de marzo de 1739 a enero de 1740.

⁶ Campoflorido es Superintendente General de Hacienda y Gobernador del Consejo de Hacienda de enero de 1717 a febrero de 1724. Desde enero de 1721, es además Secretario del Despacho de Hacienda. De noviembre de 1724 a agosto de 1725, vuelve a ser Gobernador y Superintendente General. Reivindica el título de ministro de Hacienda, imitándolo sus sucesores en el empleo de Secretario. Patiño es Secretario, Superintendente General y Gobernador de octubre de 1726 a noviembre de 1736. Campillo los ocupa de febrero de 1741 a abril de 1743. Ensenada es Superintendente General y Secretario de esta fecha a julio de 1754.

⁷ Secretario del Despacho de Guerra y Hacienda de julio de 1705 a noviembre de 1714. C. de Castro (2004).

en los años en que estos empleos se distribuyen entre varias cabezas. En los momentos de tensión, como los años de la junta de medios (1737-1739) y la junta de hacienda (1740), uno de los argumentos del conflicto es la sospecha del ministro de Hacienda de que los ministros de Marina y Guerra encubren gastos excesivos, a veces ilícitos, en sus departamentos, por complicidad o por incapacidad intelectual de controlar lo que hacen sus subordinados. El argumento, recurrente en la boca de Campoflorido, es reutilizado por Iturrealde, Verdes Montenegro y Campillo. La promoción de una figura de ministro de Hacienda que sea el único en tramitar todas las órdenes de gastos, inclusive las de los departamentos de Guerra y de Hacienda, siempre se argumenta en términos políticos y no solo contables: se trata de poner debajo de los ojos del rey el conjunto de los gastos en su detalle, para evitar que un ministro gestione una cantidad por separado con excesiva autonomía (Dubet: 2015a). Por supuesto, el argumento político es reversible. La justificación de la creación de la junta de Hacienda en 1740 es el propósito (frustrado) de organizar en un marco colegial un control recíproco entre los ministros y altos oficiales, obligándoles a ponerse de acuerdo sobre la distribución del gasto general (Andújar Castillo: 2005; Dubet: 2018). Por otra parte, no hay evaluaciones contables de los logros obtenidos en la reducción del fraude. En 1705, resulta suficiente la convicción de que los altos oficiales del ejército tienen menos mano en las decisiones que acarrean gastos para justificar el restablecimiento del Secretario del Despacho de Guerra, aunque no se sabe cuánto dinero se dedicó a Guerra en 1704 (Dubet: 2008). El control se concibe ante todo en términos políticos.

Los que manejan fondos del rey constituyen el otro gran objeto de preocupación. Se trata de los tesoreros, depositarios, arqueros y pagadores, que reciben el producto de los impuestos para gastarlo en nombre del rey o transmitirlo a otras cajas sobre las cuales se hacen libranzas para operar los gastos. Es el caso de los arrendatarios de rentas reales y millones hasta 1713. Entre los fraudes que se intentan prevenir, figuran, como en el siglo anterior, los relacionados con el cargo de la cuenta. Sus modalidades suelen describirse en manuales de consejos para los contadores, como los publicados a finales del s. XVII (Dubet: 2007; Legay dir.: 2010); asimismo, la reglamentación contable y los proyectos de reforma en la materia se suelen referir a ellas (Esteban Estríngana: 2002, 2003). La preocupación principal es la causada por lo que los moralistas y juristas estudiados por Waquet llaman retención y se acompaña generalmente de la omisión: en otros términos, el tesorero conserva durante algún tiempo para su uso individual los fondos que se le confían (retención) y, para poderlo hacer sin que se los reclamen, omite hacerlos figurar en el cargo de su cuenta (omisión). Los autores citados por Waquet (entre los cu-

les se encuentran numerosos autores españoles de los ss. XVII y XVIII) señalan que la retención, en sí, no es culpable o es culpa de poca gravedad, cuando se trata de retención pura, es decir cuando el tesorero tiene la firme intención de devolver el dinero que tomó prestado de su caja. Algunos añaden que es inevitable en una organización en la cual tesoreros y depositarios son responsables de sus cajas sobre sus bienes, presentando además fianzas, y reciben remuneraciones que apenas cubren sus costes: los beneficios hechos con el dinero retenido representan la remuneración real y lícita de su trabajo y del riesgo. En otros términos, se admite que los responsables de las cajas del rey y sus fiadores, que suelen ser hombres de negocios, hagan beneficios con el dinero del rey, con tal que no causen daño a la Hacienda Real. Los comentarios suscitados por la acusación de omisión hecha a Verdes Montenegro (en su calidad de tesorero mayor) a partir de 1724 reflejan la misma concepción: es culpable la omisión porque supone una mentira, pero es culpable la retención no tanto en sí como en sus efectos, en los que se insiste para demostrar la gravedad de la culpa. Así, se menciona el atraso de los pagos a acreedores importantes, porque son indispensables al buen funcionamiento de la monarquía o porque inspiran la compasión; se cita a los soldados hambrientos, susceptibles de saquear el país, a los pobres juristas (olvidando que la mayor parte de los que cobran las rentas creadas en el siglo XVII son privilegiados), a los asentistas del ejército y las casas reales y a los oficiales y empleados de los tribunales y covachuelas (Dubet: 2015b, parte III). Otra circunstancia agrava, tal vez todavía más, la culpa de los que incurren en la retención: se suele sospechar a los tesoreros de prestar al rey, mediante el pago de un interés, el dinero que retienen a escondidas. Esta es una obsesión de los reformadores en Francia, en la misma época (Legay: 2011), compartida por prácticos españoles, como Alejandro de la Vega, sucesivamente oficial de la Tesorería Mayor o General y la Secretaría de Hacienda (Delgado Barrado: 2007; Dubet: 2015a). La práctica es fraudulenta precisamente por el engaño, lo que corresponde a una de las acepciones de la palabra fraude. Por supuesto, el fraude más grave, que puede asociarse a la retención o adoptar otras formas, es el peculado, el mero robo de dinero. No parecen haberse estudiado grandes casos de procesos por peculados en la España del s. XVIII, lo que no significa que no los hubo. Lo que conviene notar al respecto es que el buen conocimiento que llegamos a tener de las prácticas contables de la época y sus objetivos, gracias a los trabajos de historiadores y de especialistas de las ciencias de gestión⁸, im-

⁸ Para España, véanse en particular las publicaciones de Esteban Hernández Esteve y la revista electrónica *De computis*.

pide confundir el peculado con el mero alcance, la diferencia entre el cargo y la data, que puede obedecer a causas variadas y, entre ellas, causas lícitas.

No se dejan de imaginar soluciones para prevenir o limitar la retención. Se sigue recurriendo al tipo de remedios que ya estaban en uso en el siglo XVII, basadas en el control recíproco entre el que ordena los pagos, el responsable de la caja y el contador o el veedor, cuando lo hay (Esteban Estríngana: 2002 y 2003), refinándolas o modificando las competencias de los agentes, como en el caso de la reforma de las intendencias en 1718 y 1749 (Kamen: 1964; Teijeiro de la Rosa: 2002; Dubet: 2011) o la renta del tabaco (Solbes Ferri: 2016). En las mismas fechas, contando con los intereses contrapuestos de los responsables de la recaudación y de los tesoreros de la Tesorería General, se intenta sistematizar el control de los agentes locales o provinciales desde el centro, refundiendo las 14 contadurías del libro existentes en dos nuevas Contadurías de la Razón (la de Valores y la de Distribución, en mayo de 1717) encargadas de cotejar las relaciones juradas de unos y otros. Es interesante notar, además, que se adopta una práctica que podría haberse inspirado en los usos de los financieros, para controlar a los tesoreros que dependen del tesorero mayor de guerra a partir de su creación en 1703/1705 y, posteriormente, para controlar a los administradores y tesoreros dependientes del tesorero de las Rentas Generales (a partir de 1714) y los del Depositario o tesorero principal de la Renta del Tabaco. En el caso del tesorero mayor de guerra, las plantas y las cuentas presentadas ante la Contaduría Mayor de Cuentas permiten describir un mecanismo sencillo: los tesoreros de ejércitos, que forman una sola cuenta con el tesorero mayor, solo pueden recibir dinero en nombre de él, extendiendo a los contribuyentes o a los arrendatarios recibos provisionales; por eso, estos deben acudir a la oficina del tesorero mayor en Madrid para obtener su carta de pago formal. Compete así al propio tesorero mayor el control de los tesoreros dependientes de él y este control se basa, otra vez, en los intereses contrapuestos de los tesoreros de ejércitos y los responsables de la recaudación fiscal. Se describe la misma forma de control interno en el seno del monopolio del tabaco en la instrucción dada por Patiño a fines de 1726, pero la práctica pudo ser anterior al siglo XVIII, pues el monopolio ya estaba constituido. Asimismo, el tesorero de las rentas generales (creadas a fines de 1713) funciona de la misma forma, como confirmán los testigos del proceso a Verdes Montenegro (Dubet: 2015b, parte III; Solbes Ferri: 2016). Esta mecánica, que también está en uso en la Tesorería de lo Extraordinario de la Guerra en Francia desde los años 1680 (Rowlands: 2002), podría haber sido inspirada en las de las grandes compañías de hombres de negocios. El primero en adoptarla para la Tesorería Mayor es Juan Orry, quien en Francia

fue responsable de la presentación de las cuentas de la compañía general de víveres del ejército (Ozanam: 1989). En la cúpula de esta organización, la fiabilidad del control descansa en los intereses contrapuestos del tesorero mayor y de los responsables de los principales conjuntos de rentas reunidas en cinco apartados a partir de 1714 (Dedieu: 2000). Sus declaraciones son igualmente cotejadas por las Contadurías Generales de la Razón durante su ejercicio, además de la verificación de la Contaduría Mayor de Cuentas en el momento de su rendición de cuentas (Dubet: 2011). Además de esta vigilancia de las Contadurías, el resorte del control es personal y político. Se cuenta con la moralidad y la fidelidad de los encargados del manejo de fondos. Lo dicen explícitamente los ministros que se expresan sobre las cualidades del tesorero mayor idóneo (Dubet: 2015b). La selección de los tesoreros de Rentas Generales y del Tabaco autoriza la misma explicación: son elegidos, después de la Guerra de Sucesión, entre los grupos de hombres de negocios que demostraron su fidelidad durante la Guerra (Dedieu: 2011b) y forman parte de las clientelas de los Secretarios de Estado y de Hacienda (Guerrero Elecalde e Imízcoz Beunza: 2012; Guerrero Elecalde: 2012; Torres Sánchez dir.: 2010).

A pesar de la actividad desarrollada para controlar los fraudes asociados al ingreso de fondos, parecen suscitar todavía más inquietud los que permite el gasto. Así, se les dedica mayor espacio en las plantas sucesivas de la Tesorería Mayor y en la literatura de avisos.

Dos formas de fraude distintas pero, para ciertos actores, relacionadas entre sí, preocupan: la concusión y el beneficio de efectos. La concusión consiste, en el responsable de una caja, en exigir de los acreedores una comisión o descuento para efectuar el pago de la libranza o del rédito de juro que presentan. El delito se reprocha en particular a los tesoreros de ejércitos, acusados de infligir este abuso de poder a los pobres soldados. Por otra parte, Alejandro de Vega explica que hasta 1713, los arrendatarios de rentas reales y millones hicieron lo propio con los portadores de libranzas, indignándose de que les obligaban a pagar una comisión por un servicio que les debían de justicia. Este delito también se reprocha a los contadores: suelen exigir comisiones o inventar derechos imaginarios que cobran para extender a los acreedores del rey los justificativos que les permitirán reclamar el pago de su título al tesorero, uniendo el engaño al abuso de poder⁹.

⁹ La reforma de las intendencias de Alberoni, en 1718, busca prevenir estos malos usos, al declararse que los nuevos contadores principales de provincias —que sustituyen a los contadores existentes— ya no podrán cobrar derechos (A. Dubet: 2011). En 1726 un «ministro

Los criterios que hacen de estas prácticas unos fraudes condenables permiten caracterizar la forma de la relación que se quiere establecer entre la Hacienda Real y sus acreedores. Como señalamos, se suele precisar que hay delito cuando los descuentos se imponen a los acreedores, una forma de suponer que son lícitos los regalos consentidos espontáneamente por los acreedores al tesorero que les hace la gracia de pagarlos correctamente o al contador que les concede los documentos necesarios para ser pagados. Todo pasa como si fuera normal, para los contemporáneos, que el tesorero instaure relaciones sociales de dependencia con los acreedores, con tal que estas relaciones sean libremente consentidas, como las de la amistad o la clientela. Un comentario del confesor de la reina Isabel Farnesio confirma que el descuento exigido sobre el precio del efecto a pagar no se entiende automáticamente como un pago venal y, por tanto, usurario. Interrogado en 1726 sobre una de las sospechas que pesan sobre Verdes Montenegro, la de haber consentido (en su calidad de ministro) en dar la orden de pago de una deuda antigua con tal que el acreedor aceptase una rebaja, el jesuita explica que el uso, que le parece verosímil, hubiera sido lícito si el propio rey hubiera hecho la transacción (Dubet: 2015b, 393-394). Cabe suponer que, en este caso, la cosa sería lícita porque nadie puede sospechar de que el rey exija un interés: la rebaja consentida por el acreedor sería un servicio gracioso. Así, aunque se afirma constantemente el derecho de los acreedores que llevan títulos legítimos a ser pagados, no por eso se les exime de la obligación moral (que no legal) de dar señales espontáneas de su agradecimiento a los responsables de efectuar estos pagos. Esta circunstancia sin duda complica la tarea de la represión de este tipo de fraude.

El otro fraude es el tráfico de efectos. Es un *leitmotiv* de la literatura de avisos y de las justificaciones de los reformadores. De forma lógica, ya no se habla del tráfico de juros, tan jugoso para los asentistas y los oficiales de Hacienda un siglo antes (Ruiz Martín: 1990; Malaprade: 2018; Álvarez Nogal: 2015), ya que los sucesivos descuentos y reducciones del tipo de interés han reducido estos títulos a la porción congrua (Toboso Sánchez: 1987). Durante los años de la Guerra de Sucesión, se menciona el descrédito de las libranzas, acusándose a los propios agentes de la Hacienda Real, los tesoreros y

del rey temeroso de Dios» denuncia al contador principal del ejército de Andalucía, quien «siempre que el vasallo es acreedor a la Real Hacienda de alguna porción, interín no se le contribuye con la mitad o la tercera parte, imposibilita su cobranza con supuestos frívolos, y lo más cierto es que el interesado no cobra y [si] subcede es por accidente y cuando tiene gastado la mayor parte». AHN, E, leg. 766, aviso a Ripperdá de 16/02/1726.

pagadores, de comprarlas baratas a particulares para obtener su abono en su valor nominal en la fecha de su cuenta, con lo que realizan ganancias sustanciales. Incurren en el mismo fraude los arrendatarios y los asentistas, según Alejandro de Vega (Dubet: 2015a). En las décadas posteriores a la guerra, en lugar de libranzas, se mencionan las cartas de pago provisionales del tesorero mayor, que funcionan como efectos de pago (volveremos a ellas), los boletines que el tesorero mayor emite sobre su caja en Madrid, los vales de resto del cajero del tesorero¹⁰. En 1740, se abre una causa contra Juan Bautista de Iturralde, uno de los mayores asentistas y arrendatarios de su tiempo, amigo fiel de Juan de Goyeneche (Aquerreta: 2001), por dos «negociaciones» que hizo con el rey en 1725. Una de ellas es un préstamo de dinero que sirvió en parte para reembolsar a varios hombres de negocios (entre ellos, el propio Iturralde), pagándoles los «créditos» que recibieron por operaciones de provisión de materiales o de letras de cambio a la monarquía. Según Blas Jover, el fiscal que formaliza la acusación, muchos de estos «créditos», «intrinados» y de difícil cobranza, fueron sustituidos por efectos de la Tesorería de buena calidad, que el cajero de Iturralde utilizó para hacer el préstamo al rey¹¹. José Campillo, ministro de Hacienda en 1741-1743, es más categórico todavía, cuando reconoce que sin duda Iturralde pagó la «negociación y otras muchas con trapos viejos que llamamos, esto es con créditos o alcances quizá mandados no pagar comprados a 1 por 100»¹². En cuanto a los tesoreros de los ejércitos, las plantas de la Tesorería General los hacen sospechosos de dedicarse a operaciones similares con las certificaciones de alcances extendidas a los soldados cuando se les hacen pagos parciales de lo que se les debe (los socorros a buenas cuentas). Tales prácticas son posibles porque numerosos acreedores de la Real Hacienda no tienen la capacidad de soportar los retrasos usuales en el pago de sus remuneraciones o créditos. Es el caso de los soldados. Necesitados de dinero fresco, suelen malvender las certificaciones de alcances a los propios tesoreros o a sus cómplices, pero estos hacen figurar su pago íntegro en las cuentas de los tesoreros. En la corte, varios individuos soportan los mismos compromisos: en un proceso iniciado en 1743, Gregorio de Estan, joven escribiente de la Tesorería Mayor, es inculpado por haber organizado un tráfico. Buscó a acreedores impacientes, los «dueños» de «boletines» del tesorero, «vales de caja» y otros «créditos» de su cajero, que estaban

¹⁰ Efectos que el cajero principal del tesorero mayor extendía a acreedores del rey cuando no podía completarles el pago de un boletín. Véase A. Dubet (2015b), IIIa parte, cap. II.

¹¹ «Demanda fiscal» de 09/03/1741, AHN, E, libro 802.

¹² Campillo al rey, 01/08/1741, AGS, SSH, leg. 399-1.

dispuestos a aceptar una «baja» o «pérdida» en estos efectos por la dificultad en «cobrarlos». Intentó ponerlos en contacto con otros individuos dispuestos a «beneficiarlos» (o sea, aquí, a comprarlos) con un «descuento» del 35 al 40 por 100, esperando de estos una remuneración graciosamente —«gratificación», «agasajo» o «guante»—. Las averiguaciones del fiscal no llegan a identificar a los candidatos a la compra. En cambio, sí se conoce a los «dueños» de efectos en apuros: se reparten en dos categorías, los criados de las casas reales y empleados de algunos Consejos y oficinas, y, en menor número, algunos pequeños proveedores de materiales para el ejército¹³.

No se explica exactamente por qué el tráfico de efectos es condenable y, lo mismo que en los «casos» examinados por los moralistas de Waquet, hay diversidad de opinión sobre el grado de culpa de cada actor. Además del engaño que consiste en fingir (en una rendición de cuentas) haber comprado en su precio nominal un efecto adquirido con descuento, la culpa podría residir en la misma doctrina que hace de la compra de deudas por debajo de su precio una operación usuraria. Es lo que se reprocha a Estan en 1743. Además de esta razón, este tráfico es reprobable por sus consecuencias. Estan es culpable de perjudicar «al honor y reputación de la Tesorería General y y individuos que asisten y están empleados en ella», causando «perjuicios [...] a la Real Hacienda»¹⁴. Sobre todo, el delito puede ser agravado por circunstancias peculiares, la complicidad de los mismos responsables del manejo. Así, Vega sospecha que los tesoreros y los arrendatarios retrasan deliberadamente el pago de los efectos que se les presentan para que se desacrediten, con el fin de poder ejercer la concusión antes descrita y comprar dichos efectos baratos (directamente o gracias a intermediarios). Los efectos de estos fraudes son, por tanto, desastrosos para la Monarquía: además de la sospecha sobre su capacidad de pago, por la cual es cada vez más difícil encontrar prestamistas y asentistas a precios aceptables, el rey paga a sus tesoreros servicios fingidos, ya que pretenden haber gastado en su servicio cantidades superiores a las efectivamente pagadas. No todos los actores, sin embargo, se miden con el mismo rasero. Así, lo mismo que en los clásicos casos de usura en los préstamos, el prestamista suele ser más culpable que el pobre prestatario, aquí los mayores culpables son los que compran baratos los efectos. Para todos, los pobres soldados o los criados del rey son víctimas. En el proceso a Estan, no se inculpa a los que quisieron vender sus créditos. El caso de los compradores de efectos

¹³ AHN, Consejos, leg. 38452.

¹⁴ «Confesión» ante el fiscal Julián de Cañaveras, 03/09/1743. AHN, Consejos, leg. 38452.

que no son oficiales ni pertenecen a las oficinas del rey es distinto, objeto de mayores dudas o controversias. Así, en la causa abierta contra Iturralde, el fiscal Jover, en 1741, considera que en el préstamo de 1725 hubo un «figurado servicio», o sea un engaño que agrava la usura cometida: la operación es «vicios(a) feneratichi(a)». Pero por su parte, el ministro Campillo opina que a pesar de que Iturralde sin duda pagó su préstamo con «trapos viejos», no hay «motivo alguno para poder proceder ni repetir contra el marqués ni sus representantes, porque sus negociaciones fueron hechas con la mayor solemnidad, tratadas, conferidas y acordadas con los ministros de más autoridad que Su Majestad tuvo en aquel tiempo». Lo que justifica el negocio, por tanto, es que el rey y sus consejeros lo admitieron con conocimiento de causa. Los fiscales del Consejo de Hacienda, preguntados meses después, ofrecen una clave para comprender el argumento. Explican en efecto que los acreedores reembolsados gracias al préstamo de Iturralde tenían «recomendable antelación» y que la operación les puso en condiciones de hacer otros préstamos al rey¹⁵. Todo pasa como si en 1725 el rey hubiera aceptado que los prestamistas le canjeasen malos efectos por otros de mejor calidad con el objetivo de obligarles moralmente a hacer nuevos préstamos en el futuro: la ganancia que el «beneficio de efectos» les proporcionaba se asimila así a una remuneración graciosa y, por lo tanto, lícita.

Constituye otro tipo de fraude la diversión de fondos, que se da cuando el responsable de una caja no respeta el empleo asignado a cada uno de los fondos que maneja. Se puede reprochar la diversión a un tesorero incluso en los casos en que hace gastos legítimos, que figuran entre el conjunto de sus obligaciones, simplemente porque no respetó la forma de la distribución prevista por el ministro, modificando, por consiguiente, de motu proprio, el orden de prioridades previsto. Este es uno de los reproches dirigidos a Verdes Montenegro en su proceso. En la década siguiente, el tesorero general del tabaco es destituido a raíz de una acusación similar (1739)¹⁶. Esta forma de fraude ilustra así el propósito ante todo político del control. Se trata de restringir la autonomía de los tesoreros, o sea su capacidad de arbitrar entre las diferentes órdenes de pagos que reciben sobre sus cajas. Como observó Rafael Escobedo Romero a propósito de la renta del tabaco, esta preocupación disciplinaria es exclusiva y parece reforzarse con Patiño (Escobedo Romero: 2007). En la

¹⁵ Dictamen de los fiscales resumido en la cédula de 27/05/1742. AHN, Consejos, leg. 11542. Sobre esta causa: A. Dubet (2016).

¹⁶ Fichoz. Sobre esta base de datos: J.-P. Dedieu (2013).

definición de las competencias respectivas del tesorero mayor y el Secretario del Despacho de Hacienda, la cuestión de la autonomía del primero respecto al segundo es uno de los mayores objetos de conflicto, en particular en los años 1720.

Se añaden a los fraudes descritos otros casos más clásicos en la distribución de los fondos, como la usura en las anticipaciones de fondos que se hacen a la monarquía —se denuncian las «conducciones» excesivas que reclaman los arrendatarios de Rentas Provinciales en este caso, la duplicación en la data de los tesoreros, facilitada por el uso de justificativos falsos—. En el caso de los asentistas de la provisión, se previene al ministro contra unos precios excesivamente superiores al justo precio de las mercancías, mientras los contratistas de letras de cambio sobrevaloran el precio del cambio, una forma de usura.

Esta lista de los fraudes financieros que inquietan a los hombres del siglo XVIII sin duda no es exhaustiva. Da cuenta de la desconfianza que suscitan los hombres de negocios que entran en contratos de arrendamiento, de asiento o de contratas de dinero con el rey o asumen la gestión de sus cajas. Como buenos conocedores de los entresijos de la compraventa de efectos y de mercancías, de los cambios monetarios y de la documentación contable, siempre son susceptibles de engañar para sacar beneficios ilícitos de su acceso a la información y de su capacidad para tratarla, abusando de la ignorancia o el acceso imperfecto a la misma información de los responsables de la Hacienda o los encargados del control, así como de la debilidad de los acreedores. Sin embargo, no son los únicos en ser susceptibles de fraudes. Además de los altos oficiales militares y de los aristócratas que suelen dirigir los departamentos civiles de las casas reales, ya mencionados, ciertos ministros de Hacienda desconfían particularmente de los «poderosos» locales. Es el caso de los promotores de la reforma de 1717-1718 (Hinojosa, Patiño, Campoflorido, Rodrigo), que pretenden retirarles el control de las arcas de los partidos en las que se recauda el producto de la fiscalidad provincial, quitándoles asimismo las contadurías de las rentas reales y millones, para confiar el dinero recaudado a unos nuevos pagadores provinciales dependientes del tesorero general, situados bajo la autoridad de nuevos intendentes de provincias y la intervención de nuevos «contadores principales»¹⁷. Campoflorido, quien

¹⁷ Las arcas deberán desaparecer en las cabezas de las provincias; podrán subsistir en las de partido, con tal que solo hagan gastos en nombre del tesorero general, y ya no de forma autónoma. Las contadurías de rentas, venales, y, como señala Campoflorido, en manos de los «poderosos» locales, deberán suprimirse. A. Dubet (2011).

participó en la elaboración del proyecto inicial, es quien explica que la sustitución de los arqueros por los pagadores busca reducir la influencia de los «poderosos» en la gestión del producto de la fiscalidad real. En años posteriores, defendiendo la recaudación de las rentas provinciales por medio de grandes arrendamientos provinciales, este ministro de Hacienda explica que obedece al mismo objeto, considerando que las principales exacciones y fraudes que se cometan en la recaudación se deben atribuir a la influencia de las oligarquías castellanas (Delgado Barrado: 2007; Dubet: 2015b, parte II). El argumento se vuelve a utilizar en la década de los 1740, para justificar la institución de un control sobre las haciendas municipales y el restablecimiento de los intendentes de provincias en 1749 (Fernández Albaladejo, 1993, caps. III-1 y III-2. C. García García: 1996, cap. IV). Frente a estos grupos, ciertos ministros consideran que los hombres de negocios son menos peligrosos o más fáciles de controlar. Es el caso de Campoflорido.

LA MONARQUÍA FRENTE AL TRÁFICO DE EFECTOS: UNA POLÍTICA AMBIVALENTE

De forma más general, se puede observar que la prevención del fraude no pasa por la evicción de los hombres de negocios y de sus intereses de la Hacienda Real, sino, al contrario, por la búsqueda de nuevas formas de compromiso con parte de ellos. Según los promotores de las reformas, estos compromisos son compatibles con el reforzamiento de la autoridad real. Cabe precisar que no suponen una relación exenta de tensiones y amenazas sino que, al contrario, es el resultado de una relación de fuerzas cambiante en la que, como demostró Rafael Torres Sánchez en el análisis de la política desarrollada en materia de asientos de víveres y de marina, corresponde a la monarquía definir las «reglas del juego» mediante su capacidad a crear privilegios y, de este modo, suscitar o reducir la competencia entre casas de negocios (Torres Sánchez: 2002 y 2013). Bajo la pluma de algunos responsables de la Hacienda, esta voluntad de buscar un compromiso es explícita. Así, en los años de la Guerra de Sucesión, Orry explica que la concentración de los arrendamientos de unas mismas rentas en las manos de un solo individuo permitirá reducir el fraude en la recaudación, que atribuye a las rivalidades entre pequeños arrendatarios, obligados a pactar con los «metedores» —Jerónimo de Uztárriz, protegido de Campoflорido, retoma el argumento 20 años después—. El mismo Orry se propone concentrar los asientos de provisión en pocas manos, confiándoles

asimismo grandes arrendamientos, para reducir costes, aunque en este caso no menciona el fraude. El estudio de la actitud de la monarquía frente a los tráficos de efectos de la Tesorería General permite precisar el sentido de su política.

Las reformas de 1713-1714 constituyen una etapa importante, como se sabe. Entre las medidas adoptadas, la asociación entre la creación de las rentas provinciales y la reforma de la Tesorería Mayor me parece fundamental (Dubet: 2015b, parte I). Como mostró Aquerreta, la iniciativa de las rentas provinciales corresponde al grupo de hombres de negocios que gravita en torno a la persona de Juan de Goyeneche, quienes se benefician de la confianza de Orry y Grimaldo (Aquerreta: 2001) y, posteriormente, en los años 1720, de la de Campoflorido, Orendain y tal vez Patiño (Guerrero Elecalde: 2012; Dubet: 2015b, partes I y III). Ahora bien, no se trata solo de reunir el arrendamiento de las rentas reales y millones en las manos de un solo arrendatario para reducir costes de recaudación y permitir que los elegidos hagan las ganancias suficientes para reembolsar su participación en la provisión de víveres durante la Guerra. La transformación de la Tesorería Mayor, a partir de julio de 1713, modifica el estatuto de todos los administradores y arrendatarios de rentas. No solo se le confía la gestión de casi todos los fondos de la monarquía en la península (lo que acarrea la supresión de la antigua Tesorería General¹⁸), sino que se decide que, de ahora en adelante, la distribución de fondos se hará por medio de la Tesorería Mayor o en su nombre. En consecuencia, a partir de 1714, los arqueros o tesoreros de las rentas generales y los monopolios de la monarquía, lo mismo que los arrendatarios de las rentas provinciales, no hacen pagos de forma autónoma, sino en nombre del tesorero mayor. En concreto, se les dirigen cartas de pago provisionales del tesorero mayor «sobre» su caja, para que efectúen el pago. La fórmula les somete al control casi instantáneo del tesorero mayor, pues no pueden recibir una carta de pago del beneficiario efectivo del pago, sino que se la tienen que reclamar a la oficina del tesorero mayor en Madrid. Se superponen a este control el de las Contadurías Generales de la Razón a partir de 1717 y el habitual de la rendición de cuentas ante la Contaduría Mayor de Cuentas. El objeto, según Vega, es reducir los beneficios fraudulentos que solían hacer los arrendatarios de rentas del rey en el momento del pago de las libranzas, como se expuso arriba. Así, se puede considerar que se opera un compromiso: los arrendatarios elegidos —los mejor parados son los de la red de Goyeneche y los marqueses de Santiago y de Valdeolmos— renuncian al

¹⁸ H. Kamen (1974).

beneficio de estos fraudes que solían cometer en la distribución de fondos; en contrapartida, se les conceden arrendamientos más importantes. No se trata de suprimir del todo las ganancias de los arrendatarios en la distribución de caudales del rey, sino más bien de regularlas. En efecto, se les reconocen unos gastos de conducción por el pago de las cartas de pago provisionales del tesorero mayor, de tarifas variables según el lugar, pero no desdeñables (en torno al 8 por 100). En los años 1720, Campoflorido es el defensor más activo de este compromiso.

El efecto obtenido no es exactamente el previsto. Si ya no se habla de tráfico de libranzas, como señalamos, el tráfico de los efectos de la Tesorería Mayor (cartas de pago y boletines del tesorero, certificaciones de alcances de los tesoreros de ejércitos, vales de resto y harebuenos del cajero del tesorero mayor en Madrid)¹⁹ es la obsesión de los ministros de Hacienda en las tres décadas siguientes y suscita una literatura de avisos que, en momentos críticos, es prolífica, como durante el reinado de Luis I o el efímero ministerio de Ripperdá. Hasta cierto punto se consiguió el objetivo perseguido en 1713-1714, ya que los efectos producidos por la Tesorería Mayor parecen ocupar el terreno: en la documentación que he consultado, solo se mencionan en pocas ocasiones los vales de la renta del tabaco. Sin embargo, las complejas modalidades del control que el tesorero mayor ejerce sobre los arrendatarios o los administradores de las cajas exteriores a la suya (arrendatarios de rentas provinciales, tesorero principal del tabaco, tesorero general de las rentas generales, tesoreros de las casas de moneda, etc.) hacen que, en la práctica, resulta difícil saber cuántos efectos han sido puestos en circulación por el tesorero mayor y sus dependientes (cajero y tesoreros de ejércitos) y cuáles son los que, en un momento dado, ya han sido pagados. El proceso a Verdes Montenegro es la ocasión de un balance de la situación (suscitado por el reo para su defensa) en el que tanto el tesorero mayor como los contadores de las rentas del rey explican que solo se puede llegar a estimaciones.

Esta incertidumbre alimenta las inquietudes, además de complicar la tarea de los que elaboran el proyecto de los gastos del año sucesivo, una práctica usual desde finales de los años 1710. Pero sobre todo, crea nuevas ocasiones de fraude. Primero, tanto la literatura de avisos como los regla-

¹⁹ El *harebueno* era un efecto remitido (por orden del ministro de Hacienda) por el cajero principal del tesorero mayor a un acreedor del rey, que funciona como una promesa dirigida al administrador o arrendador de una renta de hacerle bueno (en su rendición de cuentas) el pago de la cantidad indicada, pago que este arrendador o administrador hará en nombre del tesorero mayor. Véase Dubet (2015), IIIa parte, cap. II.

mentos contables dan a entender que los efectos que tardan en ser pagados son objeto de los mismos tráficos ilícitos que antes, cometidos por los mismos individuos, es decir esencialmente los hombres de negocios que tienen tratos con la Hacienda Real, además de algunos cortesanos que intentan sacar provecho de sus influencias. En segundo lugar, la situación dominante del tesorero mayor suscita sospechas. En 1719-1720, Campoflorido acusa al tesorero general Hinojosa de organizar la venta de cartas de pago de su Tesorería por medio de casas de cambios amigas, en su opinión poco fiables, en lugar de confiar en la capacidad de pago del cajero de la Tesorería y de los arrendatarios de rentas provinciales, cuyas tarifas de conducción son menos leoninas. En 1724, se sospecha que Verdes Montenegro ha organizado, cuando todavía era tesorero mayor, el tráfico de los efectos de su propia Tesorería: dejaba de pagar los efectos para que sus cómplices los pudieran comprar baratos a los acreedores defraudados y, en un segundo momento, maquillando los justificantes, obtener su abono por parte de la Hacienda Real en su precio nominal. En 1726, Hinojosa y Ripperdá parecen aprovecharse de una campaña de des prestigio de la Tesorería Mayor, cuyo argumento esencial es el descrédito de los efectos de la Tesorería causado por el tráfico, para suprimir el control que ejerce sobre los tesoreros de ejércitos y los administradores y arrendatarios de rentas. En los tres casos, la acusación es motivada por conflictos de competencias y rivalidades entre facciones y no pudimos averiguar hasta qué punto era verídica. Así, en el proceso a Verdes Montenegro, no se mantiene la acusación por falta de pruebas. No obstante, el hecho de que todas las acusaciones describan el mismo tipo de manipulaciones de efectos, incluso cuando proceden de facciones rivales, autoriza a creer que existe el fraude denunciado, aunque no sabemos si llegaron a organizarlo los propios tesoreros mayores.

La respuesta de la monarquía a este tipo de fraude no siempre es la misma, observándose una política fluctuante. Una de las razones es que el rey tiene que elegir entre grupos que proponen soluciones diversas, que a mi modo de ver consisten, en el fondo, en pasar compromisos con diversos tipos de hombres de negocios para controlar este tráfico. Es así como interpreto los conflictos de los años 1720 entre los defensores de dos formas opuestas de Tesorería Mayor o General. Campoflorido y Patiño basan su funcionamiento en la colaboración de los arrendatarios de rentas, en particular las provinciales, contando en concreto con el apoyo y la fidelidad personal de los navarros. Frente a ellos, Nicolás de Hinojosa (tesorero general en 1718-1720 y en febrero-septiembre de 1726) y Ripperdá (durante su ministerio, enero-mayo de 1726) parecen preferir el recurso a la intermediación de casas mercan-

tiles o bancos para sostener el curso de los efectos de la Tesorería y, de este modo, limitar el daño causado por los tráficos. En todo caso, la política de la monarquía parece descansar en una exigencia ambivalente: hombres como Orry, Campoflorido o Patiño son conscientes de que se necesita de lo que se pasa a llamar los «créditos» del tesorero mayor (cartas de pago provisionales, boletines, vales...), en un contexto en que, si hay poca deuda formalizada como préstamo, la acumulación de impagados llega a conformar una deuda ingente (Torres Sánchez: 2008). Creo incluso que no se puede descartar la hipótesis de que consolidan la Tesorería Mayor a sabiendas de que una de sus utilidades consistirá en emitir más efectos que el volumen efectivo de rentas anuales —es uno de los reproches de acreedores defraudados, lo que alimentaría aun más la máquina del tráfico—. Al mismo tiempo, quieren conocer la cantidad exacta de los efectos emitidos y su estado actual, y pretenden evitar su descrédito. La exigencia es contradictoria y puede explicar que las soluciones no sean solo de tipo disciplinario sino, ante todo, políticas. Una de las cuestiones esenciales es la de saber quién accede a la información y quién puede organizar y regular la circulación de los efectos del tesorero mayor. Remite por tanto a los conflictos sobre la autonomía del tesorero aludidos arriba. Frente a Hinojosa, que piensa que el crédito de la monarquía debe descansar en esta autonomía, Campoflorido, Verdes Montenegro y Patiño afirman que la última responsabilidad corresponde al ministro. En 1726, logran imponer su criterio: además de confiar al secretario del Despacho de Hacienda el monopolio de las órdenes al tesorero (frente a los demás Secretarios), se le da competencia para dar validez —o no— a todos los efectos que un tesorero saliente deja sin pagar, convirtiéndolo en garante último del crédito de la monarquía. Campoflorido considera asimismo que el ministro —y no el tesorero— debe ser el único interlocutor de los hombres de negocios en la negociación de asientos, contratas y arrendamientos. Patiño asume el proyecto, reforzando sus competencias en la materia. Ahora bien, la solución elegida en octubre de 1726 descansa sobre resortes disciplinarios como el descrito, pero también sobre resortes políticos. Además del compromiso con los arrendatarios, en particular de rentas provinciales, que se mantiene, Campoflorido cuenta de forma más general con la confianza personal que un buen ministro de Hacienda puede inspirar a la gente de negocios. En su opinión, el ministro de Hacienda debe ser, por tanto, «inteligente» en materia de Hacienda a la vez para ser capaz de desvelar los artificios y fraudes de la gente de negocios y para poder establecer un trato con ella benéfico a las dos partes (el rey y los financieros). Patiño se inscribe en la misma línea, contando en la organización cotidiana del gasto con fidelidades personales. Los ministros

sucesivos, inclusive Ensenada, admiten la necesidad de este ministro «inteligente» (Dubet: 2015b y 2015c).

La cuestión del fraude en los efectos de la Tesorería Mayor no se puede extraer de este contexto. Creo que no se trata de suprimir del todo el tráfico de efectos, ya que es el que sustenta el crédito de la monarquía, sino de evitar que escape a la atención del ministro, siendo los únicos beneficiarios de él los hombres de negocios más hábiles. Campoflorido reconoce que, ya que estos soportan la máquina crediticia de la monarquía²⁰, es lícito el beneficio que sacan de la conducción de las cartas de pago. En los años 1730, Vega explica que otra recompensa por su paciencia es el precio de los asientos, que sobrevaloran para compensar el retraso de los pagos del Tesorero Mayor. El trabajo del ministro, que él también quiere «inteligente», consiste en definir e imponerles un precio aceptable para las dos partes, una solución siempre más favorable que la sustitución del asiento por la administración directa, precisamente por la capacidad de crédito de los asentistas. El mismo Vega explica que muchas adehalas son abusivas, pero no por eso se trata de suprimirlas: aquí también la decisión se deja a la apreciación de un ministro capaz de discernir entre fraude y remuneración lícita, inclusive, pues, el beneficio gracioso (Dubet, 2015a).

El uso que se hace de la Tesorería Mayor en los años finales del ministerio de Patiño y los de Torrenueva (nov. de 1736-marzo de 1739) y la protesta que suscita ilustran las dificultades de este control del fraude (Dubet: 2017a). Según Iturralde y Vega, Patiño y Torrenueva recurrieron a una forma inédita de financiación de la monarquía a partir de 1734 o 1736; lo confirma Torrenueva en una carta y el actor principal del negocio describe el procedimiento. Se confió a Martín de Herce, «agente principal» de la Tesorería, quien, a partir de 1737, fue también el Tesorero Principal de la renta del tabaco, un papel de intermediario en la búsqueda de dinero en especie, dándole cartas de pago provisionales para que las pudiera «negociar» en las casas de comercio de Madrid. Iturralde justifica así la suspensión de pagos de 21 de marzo de 1739, en la que, en efecto, una porción elevada (unos dos tercios) de las cartas de pago suspendidas son las vendidas por Herce. Según Vega, el fraude consistió en que el agente, que él califica despectivamente de «corredor», al malven-

²⁰ Lo escribe en agosto de 1725: «Y es tan preciso a la monarquía el exprimir los lucros que solicitan los hombres de negocios como en conservarlos en pie porque es más durable en ellos el erario del rey que en sus reales arcas, no habiendo medio más eficaz a mantenerlos que el de no invertir la pública fee». AHN, E, leg. 2864, exp. 15.

der las cartas de pago, «excitó a la codicia». Además, en lugar de entregar el producto de las ventas a la Tesorería General, lo usó para traficar en su propio provecho²¹. En otros términos, los negocios que arrendatarios y asentistas hacían a escondidas, conscientes de su carácter fraudulento, los hizo Herce a la vista de todos, aunque Vega también habla de «negociación secreta del Estado». Vega atribuye la deriva a la negligencia y la ignorancia del ministro, en particular de Patiño. El principal problema, por tanto, es que el ministro y el tesorero renunciaron a ejercer un control sobre el uso de los efectos de la Tesorería. La suspensión de pagos se puede considerar como un castigo infligido a los beneficiarios de esta negociación y, asimismo, la destitución de Herce de su empleo de tesorero del tabaco, a raíz de una acusación de «diversión», no se debe a la casualidad. En los meses posteriores a la suspensión de pagos, Vega propone valerse otra vez de recursos a la vez disciplinarios y políticos. Por una parte, elabora una descripción precisa de las formas que debería adoptar el control de la caja de la Tesorería Mayor, para que el tesorero y el ministro sepan exactamente qué efectos emite el cajero y se informen asimismo del estado de los pagos hechos por las cajas de rentas. Por otra, es esencial que el rey dé su apoyo explícito al ministro Iturrealde, descrito en términos parecidos al ministro de Hacienda inteligente de Campoflorido (Dubet, 2017a). Pienso que no se trata de acabar del todo con el tráfico de efectos sino de hacer lo posible para que este se controle desde la caja de la Tesorería Mayor, debajo de los ojos del ministro, redundando en beneficio de la monarquía. Otra vez aquí se buscaría una forma de compromiso con la gente de negocios. Lo que alimenta esta interpretación es que, además de que Vega defiende una propuesta análoga en el caso de los asientos, aquí justifica explícitamente la capacidad de Iturrealde para ejercer el ministerio por su experiencia de hombre de negocios privado.

²¹ «Usaba del caudal que buscaba en lugar de entregarlo en la Tesorería General efectivo para los fines a que estaba aplicado lo distribuía a su arbitrio, recogiendo boletines, recibos de buena cuenta y otros papeles que con desprecio giraban en el público, los cuales le eran admitidos en ella en cuenta del importe de las cartas de pago que se le habían dado.» «Motivos y fundamentos del corte de cartas de pago en el año 1739». 1752. AHN, E, lib. 917.

CONCLUSIÓN

La política de reducción del fraude financiero en las primeras décadas del siglo XVIII parece consistir en un esfuerzo por regular, en colaboración con hombres de negocios de confianza, los beneficios lícitos que se les reconocen, con el objeto de evitar que se dediquen a operaciones ilícitas más dañinas para la Hacienda Real. No se trata de cerrar los ojos al fraude, salvo que le demos a este la definición actual. Hombres como Campoflorido o Vega se proponen reconocer únicamente lo que la doctrina más clásica define como remuneraciones lícitas: gastos de administración de la recaudación o de la provisión, cambio monetario, interés y conducción, con tal que no encubran usura. Pero también se admite el beneficio de las relaciones propias de una sociedad estamental, como los regalos de los acreedores cuando reciben pagos. Sobre todo, los hombres de negocios se pueden beneficiar de los frutos de la generosidad del propio rey, una forma de relación que es reversible, como señala el confesor de Isabel Farnesio.

La doctrina moral no es nueva. La inflexión propia del reinado de Felipe V viene dada por el esfuerzo por sistematizar los acuerdos con un pequeño grupo de hombres de negocios, los más poderosos o los que, gracias al apoyo de la monarquía, llegan a ser tales. Se concentran los negocios en sus manos y se confía la negociación con ellos a un número restringido de hombres de confianza del rey, en primer lugar el ministro de Hacienda, ya que se trata de restaurar la autoridad del monarca. Esto supone que negocios que resultan fraudulentos cuando se hacen a espaldas del rey se hacen lícitos cuando el monarca los consiente: además del caso comentado por el confesor Guerra, se podría recordar cómo la venalidad de oficios, que se considera viciosa mientras ciertos consejeros la organizan en beneficio suyo, llega a justificarse cuando la controlan, en nombre del rey, su Secretario de Guerra y Hacienda Grimaldo, contando con la colaboración, otra vez aquí, de Goyeneche (Andújar Castillo: 2007 y 2008), o en años posteriores la vía reservada o la junta de Hacienda (Felices de la Fuente: 2012. Burgos Lejonagoitia: 2015). En el compromiso buscado con la gente de negocios, la capacidad de control de la monarquía sobre los fraudes le viene dada por unos métodos de control contable que parecen en parte inspirados en los que usan las propias compañías de asentistas o arrendatarios para controlar a sus propios agentes. También los actores la pretenden basar, idealmente, en la inteligencia del ministro, la virtud y fidelidad de los hombres de negocios elegidos, y, finalmente, la precariedad en que les coloca la arbitrarie-

dad del poder monárquico, ya que la monarquía siempre puede revisar los acuerdos²².

En este marco general, son posibles políticas variadas, que merecerían ser estudiadas en detalle. Así, sin duda la forma del compromiso buscado por Campillo y la política de Ensenada no son análogas a lo descrito hasta aquí, y convendría precisar en qué innovan respecto al fraude financiero. De momento, cabe subrayar que no hay una clara alternativa institucional entre el gobierno de ministros afines a los hombres de negocios y un gobierno colegial, que sería reacio al tipo de compromiso descrito. Así, en 1740, las competencias y objetivos que Verdes Montenegro pretende asignar a la junta de Hacienda no difieren de las del ministro de Hacienda y, en el seno de esta junta, se decide volver a recurrir a las negociaciones de Herce, aunque sin precisar cuál sería su grado de autonomía, justificando su buen servicio a la monarquía (Dubet, 2018). Es interesante hacer notar también que, aunque la iniciativa de abrir una persecución judicial contra Iturralde procede del presidente de la misma junta, el cardenal Molina, no se trata de condenar lo que, hoy en día, aparece como un conflicto de intereses, porque el ministro Iturralde era, en el momento de su llegada al Ministerio, uno de los mayores acreedores de la monarquía. En la lista de acusaciones establecida por Jover Zamora en 1741, no se menciona nunca esta circunstancia, ateniéndose el fiscal a las características de las dos operaciones financieras de 1725 (Dubet, 2006). Tampoco se menciona en los panfletos hostiles a la política de Iturralde o en las críticas que se le hacen en el seno de la junta (Caro Baroja: 1985. Delgado Barrado: 2007). Sigue siendo compatible la persecución de intereses privados con el servicio al rey y, por tanto, no se define la política de prevención o persecución del fraude como la evicción de los intereses de los hombres de negocios de la Hacienda Real.

²² Cfr. R. Torres Sánchez (2002). En los años 1730 y 1740, Vega insiste para que esta precariedad sea una regla, procurándose en particular evitar que las cuentas de los arrendadores y asentistas estén finiquitadas antes de que concierten otro negocio con la Hacienda Real, para que la amenaza sobre sus bienes y los de sus fianzas sea permanente. En Francia, esta precariedad organizada es asimismo un instrumento de prevención del fraude de los financieros: M.-L. Legay (2014).

BIBLIOGRAFÍA

ABEL, Olivier, y KABONGO-MBAYA, Philippe (2013-2014), seminario del Institut des Hautes Etudes sur la Justice, sobre la relación entre protestantismo y corrupción, registrado en video²³.

ÁLVAREZ NOGAL, Carlos (2015), «La rentabilidad de los juros de Castilla en el siglo XVII» en Carlos Álvarez Nogal y Francisco Comín Comín eds., *Historia de la deuda pública en España (siglos XVI-XXI)*, Instituto de Estudios Fiscales, Arca Comunis, Universidad de Málaga, pp. 85-107.

- (2000), «La reforma militar en el reinado de Felipe V» en José Fernández García, María Antonia Bel Bravo, José Miguel Delgado Barrado, *El cambio dinástico y sus repercusiones en la España del siglo XVII*, Jaén, Universidad de Jaén, pp. 617-640.
- (2004), *El sonido del dinero. Monarquía, ejército y venalidad en la España del siglo XVIII*, Madrid, Marcial Pons Historia.
- (2005), «La hacienda real en tiempos de crisis: 1739-1741», en Antonio Luis Cortés Peña, Miguel Luis López-Guadalupe Muñoz, Francisco Sánchez-Montes González eds., *Estudios en homenaje al profesor José Szmolka Clares*, Granada, pp. 537-546.
- (2007), «Juan de Goyeneche. Financiero, tesorero de la reina y mediador en la venta de cargos» en Agustín González Enciso ed., *Navarros en la Monarquía española en el siglo XVIII*, Pamplona, EUNSA, 2007, pp. 61-88.
- (2008), *Necesidad y venalidad. España e Indias, 1704-1711*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

ANDÚJAR CASTILLO, Francisco, y PONCE LEIVA, Pilar, eds. (2016), *Mérito, venalidad y corrupción en España y América, siglos XVII y XVIII*, Valencia, Albatros.

AQUERRETA, Santiago. (2001), *Negocios y finanzas en el siglo XVIII: la familia Goyeneche*, Pamplona, EUNSA.

BAYARD, Françoise (1988), *Le monde des financiers au XVIIe siècle*, Bibliothèque scientifique Flammarion, París.

²³ http://forumdelajustice.fr/_wp/olivier-abel-et-philippe-kabongo-mbaya-protestantisme-et-corruption/, consultado en mayo de 2015). Ahora disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=8CE5w-sxDQ>

BERTRAND, Michel (2011), «Viejas preguntas, nuevos enfoques: la corrupción en la administración colonial española» en Francisco Andújar Castillo y María del Mar Felices de la Fuente eds., *El poder del dinero. Ventas de cargos y honores en el Antiguo Régimen*, Madrid, Biblioteca Nueva, pp. 46-62.

BRANDON, Pepijn (2012), «Global power, local connections: the dutch admiralties and their supply networks - S. Conway: Provisioning the combined army in Germany, 1758-1762: Who benefited?», en Harding (Richard) y Solbes Ferri (Sergio) coords., *The Contractor State and its Implications, 1659-1815*, Universidad de las Palmas de Gran Canaria, pp. 57-59.

BURGOS LEJONAGOITIA, Guillermo (2015), *Gobernar las Indias. Venalidad y méritos en la provisión de cargos americanos, 1701-1746*, Almería, Universidad de Almería.

CARO BAROJA, Julio (1985), *La hora navarra del XVIII (personas, familias, negocios e ideas)*, Pamplona, Comunidad Foral de Navarra, 1a ed. en 1969.

CASTRO, Concepción de (2004), *A la sombra de Felipe V. José de Grimaldo, ministro responsable (1703-1726)*, Madrid, Marcial Pons Historia.

CAVILLAC, Michel (1994), *Pícaros y mercaderes en el «Guzmán de Alfarache»: reformismo burgués y mentalidad aristocrática en la España del siglo de oro*, Granada, Universidad de Granada.

CHARTIER, Roger (1997), «Del libro a la lectura. Lectores ‘populares’ en el Renacimiento» en François López dir., *Les livres des Espagnols à l’Époque moderne*, t. 99, n° 1, enero-junio, pp. 309-324.

CLAVERO, Bartolomé (1991), *Antídora. Antropología católica de la economía moderna*, Giuffrè Editore, Milán.

— (1996), «La monarquía, el derecho y la justicia» en E. Martínez Ruiz, M. De Pazzis Pi et al., *Instituciones de la España moderna. I. Las jurisdicciones*, Madrid, Actas Editorial, pp. 15-38.

DEDIEU, Jean-Pierre (2000), «La Nueva Planta en su contexto. Las reformas del aparato del Estado en el reinado de Felipe V», *Manuscrits*, 18, pp. 113-139.

— (2011a), «Acercarse a la “venalidad”» en Francisco Andújar Castillo y María del Mar Felices de la Fuente eds., *El poder del dinero. Ventas de cargos y honores en el Antiguo Régimen*, Madrid, Biblioteca Nueva, pp. 19-28.

— (2011b), «Les groupes financiers et industriels au service du roi - Espagne. Fin XVIIe - début XVIIIe siècle» en Anne Dubet y Jean-Philippe Luis dirs., *Les financiers et la construction de l’Etat en France et en Espagne (milieu du XVIIe siècle-milieu du XIXe siècle)*, Rennes, PUR, cap. 5.

DEDIEU, Jean-Pierre (2013), «Fichoz 2011. Balance de una base de datos sobre la España moderna» en Antonio Jiménez Estrella, Julián J. Lozano Navarro, Francisco Sánchez Montes, Margarita María Birriel Salcedo eds., *Construyendo historia. Estudios en torno a Juan Luis Castellano*, Granada, Universidad de Granada, pp. 185-200.

DELGADO BARRADO, José Miguel (2007), *Aquiles y Teseos. Bosquejos del reformismo borbónico (1701-1759)*, Universidad de Granada, Universidad de Jaén.

DESSERT, Daniel (1974), «Finances et société au XVIIe siècle : à propos de la Chambre de Justice de 1661», *Annales ESC*, n° 4, pp. 847-71.

— (2000), *Colbert ou le serpent venimeux*, París, Complexes.

DUBET, Anne (2007), «Les calculs des gens d'argent : des traités d'arithmétique pour marchands et financiers en Espagne au XVIIIe siècle» en Jean-Pierre Clément, Béatrice Pérez y Sonia V. Rose coords., *Des marchands entre deux mondes: pratiques et représentations en Espagne et en Amérique (XVe-XVIIIe siècles)*, París, Presses de l'Université Paris Sorbonne, 2007, pp. 323-338.

— (2008), *Un estadista francés en la España de los Borbones. Juan Orry y las primeras reformas de Felipe V (1701-1706)*, Madrid, Biblioteca Nueva.

— (2011), «Los intendentes y la tentativa de reorganización del control financiero en España, 1718-1720» en Guillermo Pérez Sarrión ed., *Más Estado y más mercado. Absolutismo y economía en la España del siglo XVIII*, Madrid, Sílex, pp. 103-136.

— (2015a), «El gobierno de la Hacienda Real de Felipe V y los interesados según Alejandro de Vega», *Tiempos Modernos*, n° 30, 2015/1.

— (2015b), *La Hacienda Real de la Nueva Planta (1713-1726), entre fraude y buen gobierno. El caso Verdes Montenegro y las reformas de la Hacienda*, Madrid, Fondo de Cultura Económica.

— (2015c), «Entre razón y ciencia de la Hacienda: la conflictiva construcción de un modelo de buen gobierno de la Real Hacienda en España en la primera mitad del siglo XVIII», *Espacio, Tiempo y Forma*, 2015, n° 28, p. 187-209.

— (2016), «Entre servicio del rey y tráfico de efectos: la doble negociación de Juan Bautista de Iturrealde», Librosdelacorte.es, n° 13, Otoño-invierno 2016, sin números de página.

— (2017a), «La suspensión de pagos de 1739: ¿una medida de ‘buen gobierno’ de la Hacienda?», *Espacio, Tiempo y Forma*, núm. 30, pp. 19-56.

— (2017b), «El cambio en el gobierno de la Hacienda española en la primera mitad del siglo XVIII» en Francisco Andújar Castillo, Michel Bertrand,

- Thomas Glesener eds., *Estado, poder, administración y élites en la monarquía hispánica*, Valencia, Albatros, pp. 217-232.
- DUBET, Anne (2018), «El Ministerio de Hacienda en peligro: conflictos políticos acerca del gobierno de la Hacienda en 1740», *Studia Historica. Historia moderna*, 40:1, pp. 425-458.
- DUBET, Anne, y SOLBES FERRI, Sergio (2019). *El rey, el ministro y el tesorero. El gobierno de la Real Hacienda en el siglo XVIII español*. Marcial Pons Historia.
- ESCOBEDO ROMERO, Rafael (2007), *El tabaco del rey. La organización de un monopolio fiscal durante el Antiguo Régimen*, Pamplona, EUNSA.
- ESTEBAN ESTRÍNGANA, Alicia (2002), *Guerra y finanzas en los Países Bajos católicos. De Farnesio a Spínola (1592-1630)*, Madrid, Laberinto.
- (2003), «Autopsia del despacho financiero. Ejecución y control de pagos en el tesoro militar del ejército de Flandes (siglo XVII)», *Obradoiro de historia moderna*, n° 12, pp. 47-78.
- FELICES DE LA FUENTE, María del Mar (2012), *La nueva nobleza titulada de España y América en el siglo XVIII (1701-1746) entre el mérito y la venalidad*, Almería, Universidad de Almería.
- FÉLIX, Joël, y DUBET, Anne, eds. (2018), *The War within : private interest and the fiscal state in early modern Europe*, Palgrave-Macmillan
- FERNÁNDEZ ALBALADEJO, Pablo (1993), *Fragmentos de Monarquía*, Alianza Universidad, Madrid.
- GARCÍA, Antonio (2014), «Corrupción y venalidad en la magistratura mexicana durante el siglo XVIII», *Illes i Imperis*, núm. 16, 2014, pp. 13-37.
- GARCÍA GARCÍA, Bernardo (1996), *La Pax Hispanica. Política exterior del Duque de Lerma*, Leuven University Press, Lovaina.
- GARCÍA GARCÍA, Carmen (1996), *La crisis de las haciendas locales: de la reforma administrativa a la reforma fiscal (1743-1845)*, Valladolid, Junta de Castilla y León.
- GARRIGA, Carlos (2006), «Sobre el gobierno de la justicia en Indias (siglos XVI-XVII)», *Revista de Historia del Derecho*, núm. 34, pp. 67-160.
- GÓMEZ GONZÁLEZ, Inés, ed. (2017). «La lucha contra la corrupción en la monarquía hispánica: las visitas y otros mecanismos anticorrupción», monográfico, *Tiempos Modernos* 35: 280-460.
- GRAHAM, Aaron (2013), «Auditing Leviathan: Corruption and State Formation in Early Eighteenth-Century Britain», *English Historical Review*, CCXXVIII, 533, pp. 808-838.

GRAHAM, Aaron (2019). «‘I carry a serpent in my bosom, which devours me’: finance, morality and the public service in the Nine Years War, 1688-97» en Joël Félix y Anne Dubet eds., *The War within : private interest and the fiscal state in early modern Europe*, Palgrave-Macmillan, cap. 2.

GUERRERO ELECALDE, Rafael (2012), *Las élites vascas y navarras en el gobierno de la Monarquía borbónica: Redes sociales, carreras y hegemonía en el siglo XVIII (1700-1746)*, Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea, Bilbao.

GUERRERO ELECALDE, Rafael, e IMÍZCOZ BEUNZA, José María (2012), «Negocios y clientelismo político. Los empresarios norteños en la economía de la monarquía borbónica» en Ocampo Suárez Valdés, Joaquín, ed., *Empresas y empresarios en el norte de España (siglo XVIII)*, Trea, Somonte-Cenero, pp. 331-362.

GUTIÉRREZ NIETO, Juan Ignacio (1986), «El pensamiento económico, político y social de los arbitristas» en Ramón Menéndez Pidal dir., *Historia de España Menéndez Pidal, El siglo del Quijote (1580-1680): Religión, filosofía, ciencia*, Madrid, Espasa Calpe, pp. 235-354.

HUETZ DE LEMPS, Xavier (2006), *L'archipel des épices. La corruption de l'administration espagnole aux Philippines (fin XVIIIe-fin XIXe siècle)*, Madrid, Casa de Velázquez.

— (2009), «Les colonies espagnoles au XIXe siècle : un “dépotoir” administratif pour la métropole ?» en Samia El Mechat ed., *Les administrations coloniales (XIXe-XXe siècle). Esquisse d'une histoire comparée*, Rennes, PUR, pp. 139-151.

JOUHAUD, Christian (1985), *Mazarinades : la Fronde des mots*, París, Aubier.

KAMEN, Henry (1964), «El establecimiento de los intendentes en la administración española», *Hispania*, XXIV, pp. 368-395.

— (1974), *La Guerra de Sucesión en España, 1710-1715*, Barcelona-Buenos Aires, México D.F., Grijalbo.

KERKHOFF, Toon (2013), «Corruption in the Netherlands. Changing Perceptions from Early Modern Pluralism to Modern Coherence», *Journal of Modern European History*, 11-1, 2013, pp. 88-107.

— (2019), «Tax Officials Stand Accused: Reform in Taxation and Public morality in the Dutch Republic (1748-1756)» en Joël Félix y Anne Dubet eds., *The War within : private interest and the fiscal state in early modern Europe*, Palgrave-Macmillan, cap. 7.

KERKHOFF, Toon, KROEZE, Ronald, y WAGENAAR, Pieter (2013), «Corruption and the rise of Modern Politics in Europe in the Eighteenth and Nineteenth

- Centuries: A Comparison between France, the Netherlands, Germany and England», *Journal of Modern European History*, 11-1, 2013, pp. 19 y sigs.
- KROEZE, Ronald, VITORIA, Antonio, y GELTNER, Guy (2018), *Anticorruption in history : from Antiquity to the modern era*. Oxford : Oxford University Press.
- LEGAY, Marie-Laure. (2011), *La banqueroute de l'État royal. La gestion des finances publiques de Colbert à la Révolution française*, París, Éditions de l'EHESS.
- (2014), *Histoire de l'argent à l'époque moderne. De la Renaissance à la Révolution*, Paris, Armand Colin.
- , ed. (2010), *Dictionnaire historique de la comptabilité publique, 1500-1850*, Rennes, PUR.
- MADRAZO, Santos (2000), *Estado débil y ladrones poderosos en la España del siglo XVIII. Historia de un peculado en el reinado de Felipe V*, Madrid, Catarata.
- MALAPRADE, Sébastien (2018), *Des châteaux en Espagne, mobilité sociale et gouvernement des finances au XVIIe siècle*, Toulouse, PULIM.
- MARTUCELLI, Danilo (1999), *Sociologies de la modernité*, París, Gallimard.
- MOLAS RIBALTA, Pere (1988), «Sàtira política a Valencia el 1735» en *Homenatge al doctor Sebastià García Martínez*, vol. II, Valencia, Conselleria de Cultura, pp. 313-326.
- MUÑOZ RODRÍGUEZ, Julio D., y RUIZ IBÁÑEZ, José Javier (2002), «Sirviendo a la corte en la aldea, sirviendo a la aldea en la corte: veteranos, agentes y medios de relación en el siglo XVII castellano» en Bravo Lozano, Jesús, ed., *Espacios de poder: Cortes, Ciudades y Villas (s. XVI-XVII)*, Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, vol. II, p. 227-247.
- OZANAM, Denise (1989), «Jean Orry, munitionnaire du roi», *Etudes et documents*, CHEFF.
- PEYTAVIN, Mireille (2003), *Visite et gouvernement dans le royaume de Naples (XVIe-XVIIe siècles)*, Madrid, Casa de Velázquez, 2003.
- PONCE LEIVA, Pilar, ed. (2017). «Corrupción en la América hispana y portuguesa en los siglos XVII y XVIII», monográfico, *Revista Complutense de Historia de América* 43: 15-152.
- ROWLANDS, Guy (2002), *The Dynastic State and the Army under Louis XIV. Royal Service and Private Interest, 1661 to 1701*, Cambridge, Cambridge University Press.
- RUIZ MARTÍN, Felipe (1975), «Crédito y banca, comercio y transportes en la etapa del capitalismo mercantil», *Actas de las I jornadas de metodología aplicada de*

- las ciencias históricas*, III, Historia moderna, Universidad de Santiago de Compostela, pp. 725-749.
- RUIZ MARTÍN, Felipe (1990), *Las finanzas de la Monarquía hispánica en tiempos de Felipe IV (1621-1665)*, Discurso leído el día 21 de octubre de 1990 por el Excmo Sr ..., RAH, Madrid
- SANZ AYÁN, Carmen (2013), *Los banqueros y la crisis de la monarquía hispánica de 1640*, Madrid, Marcial Pons.
- SCHAUB, Jean-Frédéric (1995), « L'histoire politique sans l'État : mutations et reformulation », *Historia a debate*, t. III, p. 217-235.
- SOLBES FERRÍ, Sergio (2016), «El delicado tránsito entre recaudación de rentas y ejecución del gasto. La renta del tabaco y la Tesorería General a mediados del siglo XVIII», *De Computis*, vol. 13, núm. 25, pp. 137-160.
- TEIJEIRO DE LA ROSA, Juan Miguel (2002), «La intervención de la Real Hacienda militar en el siglo XVIII», dans Teijeiro de la Rosa (Juan Miguel) coord., *La Hacienda Militar. 500 años de Intervención en las fuerzas armadas*, Madrid, Ministerio de Defensa, 2002, pp. 153-294.
- TOBOSO SÁNCHEZ, Pilar (1987), *La deuda pública castellana durante el Antiguo Régimen (juros)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- TORRES SÁNCHEZ, Rafael (2002), «Cuando las reglas del juego cambian. Mercados y privilegio en el abastecimiento del ejército español en el siglo XVIII», *Revista de Historia Moderna*, n° 20, pp. 487-512.
- (2008), «Incertidumbre y arbitrariedad. La política de deuda pública de los Borbones en el siglo XVIII», *Estudis*, 34, pp. 263-282.
- (2013), «Administración o asiento. La política estatal de suministros militares en la Monarquía española del siglo XVIII», *Studia historica. Historia moderna*, núm. 35, 2013, pp. 159-199.
- , dir. (2010), *Volver a la «hora Navarra». La contribución Navarra a la construcción de la monarquía española en el siglo XVIII*, Pamplona, EUNSA.
- VALLEJO, Jesús (1998), «Acerca del fruto del árbol de los jueces. Escenarios de la justicia en la cultura del ius commune», *Anuario de derecho de la UAM*, núm. 2, pp. 19-46.
- WAQUET, Jean-Claude (1984), *De la corruption. Morale et pouvoir à Florence aux XVIIe et XVIIIe siècles*, París, Fayard.
- WINDLER, Christian (2017). «Redes de relaciones personales y corrupción. Culturas confessionales y culturas políticas» en Francisco Andújar Castillo, Michel Bertrand, Thomas Glesener eds., *Gobernar y reformar la Monarquía. Los agentes*

políticos y administrativos en España y América (siglos XVI-XIX), Valencia, Albatros, pp. 123-132.

YUN CASALILLA, Bartolomé (1994), «Corrupción, fraude, eficacia hacendística y economía en la España del siglo XVII», *Hacienda pública española. El fraude fiscal en la historia de España*, I/1994, pp. 47-60.

EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCAL EN LA ESPAÑA DEL SIGLO XIX

Francisco Comín Comín

Universidad de Alcalá, Madrid

INTRODUCCIÓN

Un funcionario de Hacienda se quejaba, en una novela de Benito Pérez Galdós ambientada a finales del siglo XIX, de que proponer, como hacía un cesante amigo suyo, el impuesto sobre la renta era «un disparate aquí donde es preciso poner al contribuyente delante de la horca para que pague». Efectivamente, en la España del siglo pasado se forzaba, con métodos expeditivos, a algunos contribuyentes al pago de sus deudas tributarias. Otros ciudadanos evadían, sin embargo, impunemente el pago de los impuestos que, por ley, les hubiera correspondido. Mientras la Hacienda hacía la vista gorda ante la prodigiosa ocultación de los grandes terratenientes, embargaba sin piedad las tierras de los pequeños campesinos que, sobre todo en las crisis agrarias, no podían satisfacer la contribución. Ante la evidencia del desigual, e ilegal, reparto de la carga tributaria, aquéllos que pagaban a la Hacienda lo hacían con la resignación del que no puede evitarlo. Los que resultaban beneficiados por el sistema, que eran los que ostentaban el poder político, se oponían a los proyectos de reforma tributaria, de establecer un registro fiscal serio de las rentas y las propiedades territoriales e industriales, y de modernización en los procedimientos recaudatorios que hiciesen peligrar sus privilegios fiscales¹.

¹ Este trabajo es un resumen de las siguientes obras: Comín (1987, 1988, 1991, 1994, 1996, 1998 y 2006), Comín y Vallejo (2002), Comín y Martín Aceña (1999). Agradezco a Pablo Martín Aceña y Rafael Vallejo que me permitan sintetizar nuestros trabajos conjuntos.

El trabajo tiene las siguientes secciones. Primera, consta de una breve descripción del sistema tributario liberal, de su aplicación práctica y de los resultados recaudatorios. Segunda, aludiré a que no había legislación antifraude sino una legislación anticontrabando, tratada con mayor conocimiento por Rafael Vallejo. Tercera, la oposición al catastro dejó la contribución territorial bajo el control de los caciques. Cuarta, la restauración de los gremios de fabricantes para recaudar la contribución industrial. Quinta, los viejos procedimientos recaudatorios en el impuesto de consumos. Sexta, se combatió el contrabando de aduanas porque servía a los empresarios. Séptima, se combatió el contrabando en el estanco del tabaco porque favorecía la recaudación de la Hacienda.

EL SISTEMA TRIBUTARIO LIBERAL DE 1845: CAUSAS Y CONSECUENCIAS DEL FRAUDE

En 1845, el ministro de Hacienda Alejandro Mon introdujo en España el sistema fiscal liberal. Se buscó la inspiración en la fiscalidad vigente en Francia, pero se adaptaron los tributos franceses a las peculiaridades españolas, con un evidente pragmatismo del ministro de Hacienda. Además de combinar la imposición directa con la indirecta y de conservar rentas contrarias al pensamiento liberal, se mantuvieron las antiguas prácticas recaudatorias para asegurar los ingresos del nuevo sistema fiscal. Debido a ello, si legalmente el sistema tributario era casi una copia del modelo francés, en la práctica la similitud era menor. El motivo confesado por los ministros para que los tributos liberales siguiesen recaudándose con procedimientos propios de la Hacienda absolutista fue que la administración pública y las estadísticas a disposición del Ministerio de Hacienda eran tan ineficientes que no permitirían recaudar los nuevos impuestos tal como indicaba la ley tributaria de 1845. Pero la realidad fue que los moderados (el partido que gobernó entre 1844 y 1854) no estaban dispuestos ni a hacer un Catastro territorial ni un registro industrial, ni tampoco a crear unos cuerpos de inspectores que permitiesen a la Hacienda gestionar adecuadamente las contribuciones y estimar directamente las bases tributarias para repartir proporcionalmente los impuestos. Ante la ausencia de una reforma administrativa, las antiguas prácticas recaudatorias favorecieron la ocultación de la riqueza y de los rendimientos en la agricultura y en la industria, así como el reparto arbitrario de los nuevos impuestos; la dejación por parte de la Hacienda de la recaudación en manos

de ayuntamientos y gremios benefició a los grupos privilegiados que tenían el poder político².

El fraude perjudicó a los campesinos y trabajadores (los pecheros del Antiguo Régimen que seguían siendo los que pagaban más impuestos de los que les correspondían) y también a la propia Hacienda y, como resultas del déficit público, a la propia economía española, pues fue uno de los determinantes del fracaso de la revolución industrial en la segunda mitad del siglo XIX³.

En efecto, el resultado del mantenimiento de las viejas prácticas recaudatorias y del fraude o elusión fiscal fue la pervivencia del déficit presupuestario y la acumulación de deuda pública⁴.

En primer lugar, tras la reforma de 1845 aumentaron los ingresos del Tesoro, en términos constantes y también en relación al Producto Interior Bruto (Gráfico 1 y Gráfico 2)⁵. La presión fiscal (ingresos fiscales / PIB) se incrementó de 7,8% a 8,5% entre 1850 y 1865; luego se stabilizó en ese nivel, como correspondía al Estado mínimo de los liberales.

En segundo lugar, esta mayor recaudación permitió reducir el tamaño del déficit presupuestario, pero no eliminarlo. No se cumplió el principio constitucional de suficiencia del sistema tributario. Los déficits presupuestarios predominaron en la segunda mitad del siglo XIX, aunque mantuvieron una magnitud controlada: su relación con respecto al PIB sólo superó el 1,5% en 1861-1873 y en 1895-1902 (Gráfico 3).

En tercer lugar, la persistencia de los déficits públicos aumentó la deuda pública en circulación (Gráfico 4), lo que creó las crisis de la deuda que fueron solucionadas mediante los arreglos.

En cuarto lugar, la reforma de Alejandro Mon modificó las bases legales y políticas del sistema tributario. Como ya he dicho, los reformadores de 1845 copiaron la legislación francesa. Pero la adaptaron a las peculiaridades españolas, para que los contribuyentes aceptasen los nuevos tributos. Por un lado, presentaron los nuevos impuestos como mera una refundición de las anti-

² Para las relaciones entre corrupción, fraude e irregularidades en la gestión pública, véase Zafra Oteyza (1994), Fontana (1994) y Donézar Díez (1994).

³ Para las resistencias al diezmo y los tributos y las estrategias antifiscales, véanse Muñoz Dueñas (1994), Fernández González (1994).

⁴ El fraude en distintos territorios ha sido estudiado por Vallejo Pousada (1994), Vidal Olivares (1994) y De la Torre (1994).

⁵ La fuente de los gráficos es Comín (1985).

Gráfico 1. Presupuesto del Estado (1850-1913) (millones de pesetas constantes)

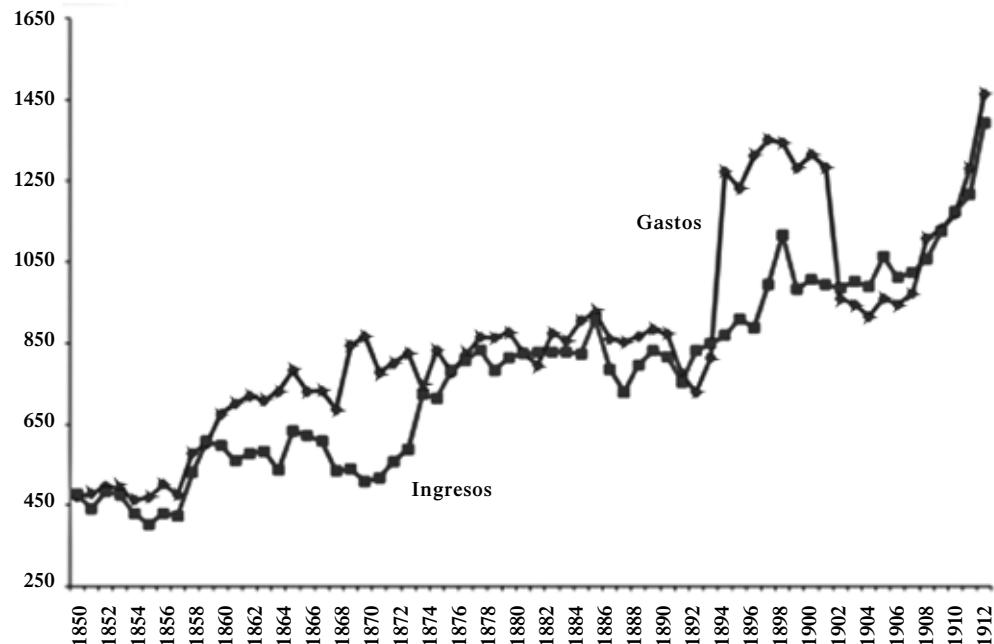


Gráfico 2. Presupuesto del Estado (porcentaje del PIB)

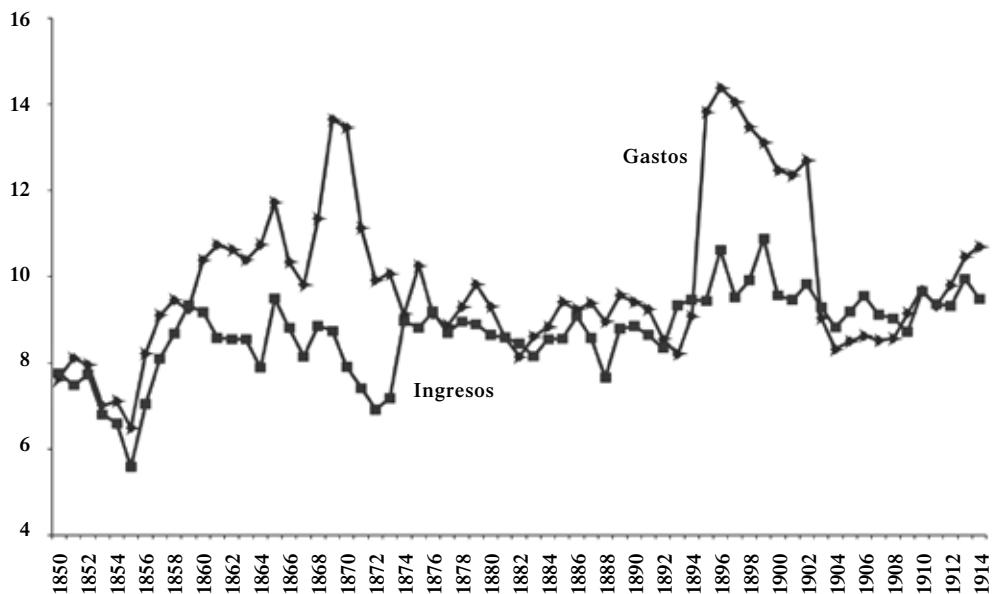
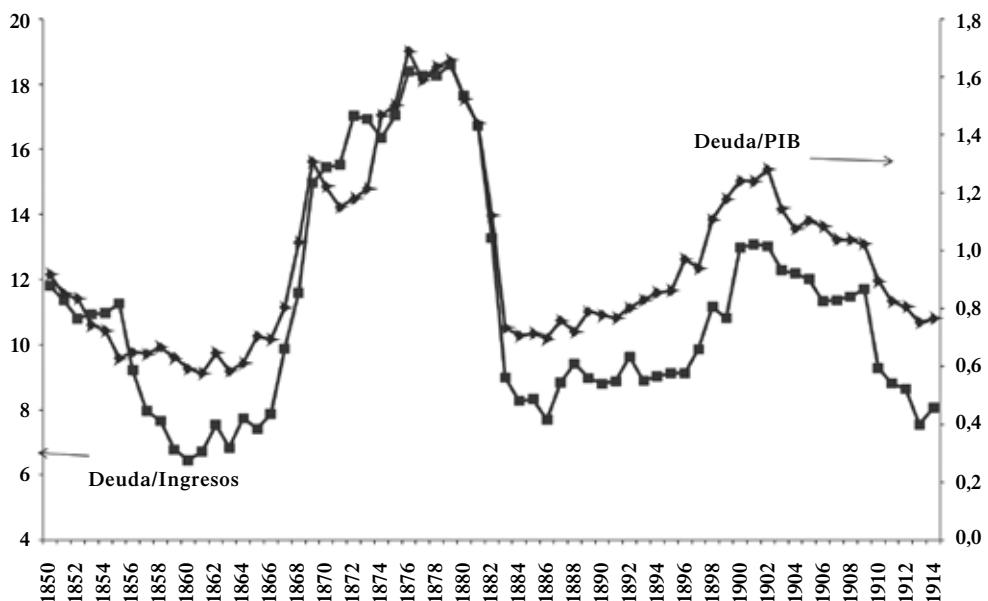


Gráfico 3. Saldo Presupuestario del Estado (porcentaje del PIB)



Gráfico 4. Deuda pública como porcentaje del PIB y de los ingresos fiscales del Estado



guas contribuciones que se suprimían. Por otro, se mantuvieron las prácticas recaudatorias para asegurar la recaudación los nuevos tributos. De hecho, la contribución territorial se concibió como una refundición de las rentas provinciales y heredó su método de recaudación, que consistía en el reparto del cupo asignado según la riqueza territorial de los vecinos. Asimismo, la contribución industrial se presentó como una modificación del subsidio industrial. Finalmente, al sistema de 1845 quedaron incorporados los cambios introducidos, desde 1817, por los ministros de Hacienda, así como algunos impuestos antiguos, por su capacidad recaudatoria. Esta transformación legal de los tributos, empero, fue tergiversada en la práctica porque se mantuvieron los procedimientos de recaudación previos.

En quinto lugar, como las prácticas recaudatorias apenas cambiaron en la segunda mitad del siglo XIX, los principios constitucionales de la tributación quedaron incumplidos, como sucedió con el de la equidad. La reforma de 1845 estableció legalmente el principio de equidad proporcional, aunque parcialmente. En efecto, el sistema tributario liberal se implantó en España de manera incompleta, pues sólo se establecieron los impuestos viejos de producto (territorial, industrial y comercial) quedando relegados los impuestos nuevos de producto. Por otro lado, la recaudación de los tributos no siguió la legalidad, deteriorando el principio de equidad del sistema tributario. Los impuestos directos establecidos en 1845 eran legalmente proporcionales a los rendimientos netos de la actividad agraria, industrial y comercial. Pero en la práctica, el reparto de la carga tributaria no fue proporcional a la renta percibida por los contribuyentes, porque los gobiernos liberales no elaboraron las estadísticas fiscales (el catastro y los registros industriales) necesarias para realizar un reparto técnico de los cupos ni tampoco establecieron un aparato administrativo capaz de recaudar sus impuestos. Las bases imponibles y las cuotas tributarias no fueron estimadas por el Ministerio de Hacienda sino por los ayuntamientos y los gremios industriales, que estaban controlados por los caciques locales y por los cargos gremiales de los diferentes sectores industriales y comerciales, que también realizaban la recaudación de los tributos. Esto implicó que, tras 1845 tampoco se cumplió el principio de eficiencia en la recaudación, pues las bases se estimaron mediante signos externos. Por otro lado, la privacidad de los contribuyentes fue respetada, ya que se prescindió de la declaración de ingresos y de la inspección de las contabilidades privadas. Otra consecuencia fue que, al dejar en manos de las corporaciones controladas por los propios contribuyentes la elaboración de las estadísticas fiscales, las bases y la recaudación tributarias se estancaron. Esto aumentó el crecimiento déficit presupuestario, afectando al principio de suficiencia.

Además, penalizó a los contribuyentes sin influencias políticas, que tuvieron que pagar cuotas tributarias mayores, deteriorando el principio de equidad. Por todo ello, la corrupción y el fraude fiscal de los contribuyentes con derecho a voto, en el sistema electoral censitario del siglo XIX, caracterizaron a la Hacienda española del siglo XIX. Los favores fiscales entre las élites locales fueron un componente básico del caciquismo. La consecuencia fue que los grupos con representación parlamentaria trasladaron su carga fiscal a los campesinos (que no podían evadir la contribución territorial) y los consumidores de las ciudades (que soportaban la contribución de consumos y los altos aranceles sobre los productos importados).

En sexto lugar, la reforma tributaria liberal cambió la estructura fiscal. Los impuestos más importantes fueron los siguientes.

Entre las contribuciones directas destacó la contribución territorial, que fue la más importante de todas las contribuciones, en la segunda mitad del siglo XIX, aportando más del 20% de los ingresos ordinarios del Estado (Gráfico 5). El impuesto sobre la industria y el comercio representaba entre un 4 y un 5%. Los impuestos sobre el trabajo asalariado y el capital fueron postergados en la reforma de Mon, aunque no tardaron en introducirse algunas contribuciones sobre determinados sueldos y asignaciones —particularmente de los funcionarios—, cuya recaudación creció hasta el 4%, poco antes de ser refundidas en la contribución de utilidades en 1900. El único impuesto personal (las Cédulas personales) nunca proporcionó sumas de consideración a la Hacienda española.

De las contribuciones indirectas, entre 1845 y 1900, destacaron dos. Una fue el impuesto de Consumos que inicialmente representó un 12% de los ingresos fiscales del Estado (Gráfico 6); luego perdió importancia debido a los sucesos revolucionarios de 1854 y 1868, que los suprimieron, pero cuando acabaron esos procesos revolucionarios del Bienio progresista y el Sexenio democrático, el impuesto de Consumos fue restaurado. Por ello, con la Restauración de la monarquía de los Borbones en 1875, los Consumos volvieron a suministrar al Tesoro entre el 10% y el 11%, porcentajes que se mantuvieron hasta 1900. La otra contribución indirecta importante era el Arancel de Aduanas que aumentó su participación del 12% al 16% entre 1850-1854 y 1887-1892.

Finalmente, las rentas netas que el Estado ingresaba por los monopolios fiscales eran una pieza esencial en el sistema de ingresos públicos instaurado en 1845, puesto que oscilaban entre el 10% y el 15% de sus recursos ordinarios.

Gráfico 5. Impuestos directos del Estado (porcentaje en los ingresos ordinarios del Estado)

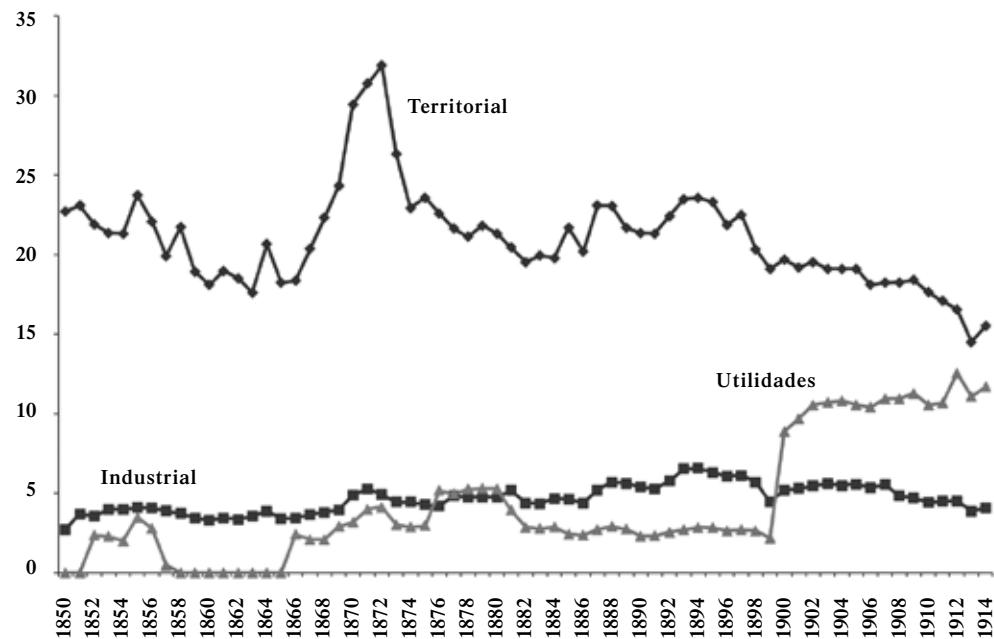
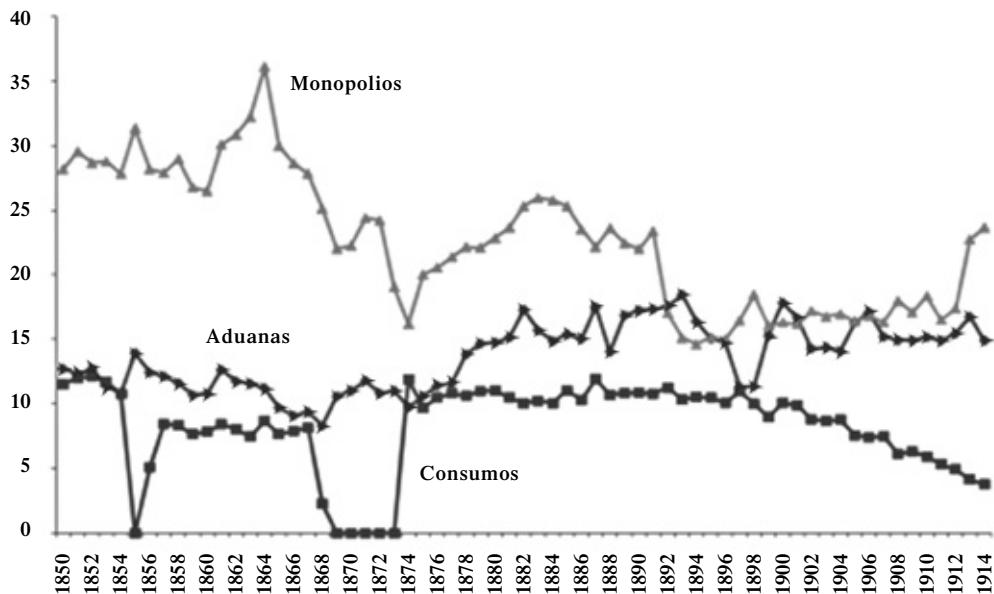


Gráfico 6. Impuestos indirectos del Estado (porcentaje en los ingresos ordinarios del Estado)



LA LEGISLACIÓN ANTICONTABANDO

La legislación liberal del siglo XIX no penalizaba el fraude fiscal, salvo el delito de contrabando. Lo que existía era elusión fiscal; es decir, se aprovechaban las holguras y los resquicios de la legislación tributaria para ocultar las bases tributarias: la superficie o los rendimientos de la misma. La ocultación de las bases fiscales era generalizada entre las oligarquías que podían hacerla, porque tenían el poder local. En un sistema caciquil, los gobiernos consentían la ocultación y la ley no castigaba esa elusión fiscal; el único delito fiscal en la España era el contrabando⁶.

La primera legislación sobre infracciones tributarias en el siglo XIX fue la Ley penal sobre los delitos contra la Real Hacienda del 3 de mayo de 1830. Los delitos fiscales que había que combatir eran el contrabando y la defraudación en las rentas de aduanas y las rentas estancadas (monopolios fiscales), porque no sólo erosionaban los ingresos del Estado sino que también perjudicaba a los empresarios nacionales. Esta ley apenas tuvo resultados prácticos, pero sentó el precedente de la legislación posterior.

La siguiente norma contra el fraude fue el Real Decreto de 20 de junio de 1852, que sólo consideraba explícitamente como delitos fiscales el contrabando y la defraudación de las rentas estancadas y del derecho de aduanas. Establecía que la sanción del fraude en los restantes impuestos (las omisiones y ocultaciones en la declaración de las bases imponibles) se realizaría fuera del derecho penal, mediante multas administrativas, que se fijarían en las leyes y los reglamentos particulares de los distintos impuestos directos e indirectos, y que serían aplicadas directamente por la Administración pública y no por los tribunales de justicia. Esta legislación tuvo efectos positivos, como veremos, en la reducción del contrabando en las aduanas y en los monopolios fiscales. Pero no contribuyó a reducir el fraude en los demás impuestos. Esto revela que los gobiernos españoles del siglo XIX no tuvieron intención de combatir el fraude fiscal ni de imponer el cumplimiento de las leyes tributarias a los contribuyentes. Sólo les preocupó combatir el contrabando. Tanto la legislación penal sobre el delito tributario como la gestión tributaria del Ministerio de Hacienda, garantizaron la impunidad del fraude practicado

⁶ Para los cuerpos de inspección y la regulación del delito fiscal, véanse Banacloche (1984) y Vallejo (1994) y el capítulo de Vallejo en esta obra.

por los grupos con capacidad de decisión política, ya fueran terratenientes, industriales o comerciantes.

La tipificación del delito fiscal del Código Penal de 1870 fue la respuesta de un gobierno progresista ante el creciente fraude en las contribuciones directas y ante la situación de quiebra de la Hacienda pública, dados los enormes déficits presupuestarios de este período. Por ello, el Gobierno salido de la revolución de 1868 trató de criminalizar el fraude en las contribuciones directas. De esta manera, se trasladaba a los tribunales el principal problema de la Hacienda que los gobiernos liberales no habían podido solucionar desde 1845: el de la ocultación y el falseamiento de las bases tributarias en los principales impuestos. En realidad, esta elusión fiscal —ya que legalmente no era fraude— había gozado hasta entonces del beneplácito del Ministerio de Hacienda y de la aceptación de los grupos sociales privilegiados. Una vez que Laureano Figuerola dejó el Ministerio, y acabó el período de la «Hacienda revolucionaria», las aguas volvieron a su cauce, y aquellas leyes no se aplicaron. Su fracaso fue parejo al de la reforma tributaria de Laureano Figuerola y tuvo las mismas causas: el rechazo de los grupos dominantes de la sociedad española, que se escandalizaron ante la posibilidad de que la Hacienda, y los tribunales de justicia, contasen en el Código penal con un instrumento para inquirir sobre su riqueza y para penalizar el fraude fiscal. Esto era algo que las clases conservadoras no estaban dispuestas a permitir, y volvieron a establecerse las antiguas prácticas recaudatorias que habían permitido la elusión fiscal tras la reforma de 1845 y el Real Decreto de 1852.

El caso es que, en el siglo XIX, las burguesías territorial, comercial e industrial se opusieron a la persecución del fraude fiscal, basándose en los principios típicos del liberalismo, como la libertad domiciliaria, la inviolabilidad de la intimidad y las garantías constitucionales frente a la arbitrariedad del Estado. La consecuencia fue que los políticos renunciaron a conseguir en la práctica la equidad proporcional del sistema tributario, reconocida en las constituciones y en las leyes tributarias. Para facilitar la evasión fiscal, se opusieron a la realización de los catastrós y registros fiscales, que eran los signos externos e indirectos para conocer la riqueza imponible de los impuestos directos; y también se opusieron a la creación de una administración e inspección fiscal que pudiera gestionar directamente los impuestos, en lugar de ceder la gestión a los ayuntamientos y a los gremios y asociaciones empresariales, como veremos. Por ello, las únicas sanciones fiscales afectaron a los contrabandistas. La distribución de los fondos para reprimir el fraude fiscal se concentraba en los cuerpos encargados de combatir el contrabando, lo que confirma el análisis de la legislación: el Ministerio de Hacienda sólo

pretendía asegurar los ingresos por el arancel de Aduanas y los monopolios fiscales, el del tabaco. Esto podía hacerlo porque, al mismo tiempo, defendía los intereses de los empresarios que se hallaban protegidos de la competencia exterior por los aranceles, que eran más protectores que estrictamente fiscales.

LA OPOSICIÓN AL CATASTRO DEJÓ LA CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL BAJO EL CONTROL DE LOS CACIQUES

Al no levantarse el Catastro parcelario, el reparto del cupo de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería se realizaba mediante unos registros territoriales (amillaramientos) realizados por los caciques locales. El reparto del cupo del impuesto lo realizaba el Gobierno, que negociaba con los representantes políticos de las oligarquías provinciales y municipales la cuantía asignada. El reparto y la recaudación de ese cupo quedó en manos de esas oligarquías, que controlaban las Diputaciones provinciales (que repartían el cupo provincial entre los municipios) y los Ayuntamientos (que repartían el cupo municipal entre los contribuyentes). La opción por los amillaramientos, tomada por la negativa del Gobierno a la realización del Catastro, y la ausencia de un cuerpo de funcionarios para gestionar el tributo impidieron la equidad proporcional en la contribución de inmuebles, a pesar de estar definida en la ley tributaria de 1845. Los Amillaramientos eran unos registros ficticios, sin ninguna relación con la realidad; aunque teóricamente estaban basados en la declaración de los contribuyentes, en la práctica eran elaborados por los poderosos del lugar); esto impedía un reparto del cupo que fuera proporcional al rendimiento neto de las propiedades y actividades agrarias de los contribuyentes. De hecho, las Juntas Evaluatorias, al realizar los amillaramientos, distribuían el cupo y, alternativamente, el fraude según los vínculos políticos de los contribuyentes con las oligarquías locales. Por tanto, el reparto de la contribución se hacía en proporción inversa al grado de influencia política⁷.

Legalmente no había fraude; las irregularidades en la contribución territorial no implicaban que los contribuyentes pagasen globalmente al Estado menos de las cantidades reconocidas en el cupo aprobado por el gobierno, porque lo que evadían unos contribuyentes tenía que ser pagado por otros,

⁷ Para el fraude en el impuesto territorial, véanse Pellejero (1994) y Pro (1994).

por los más pobres. Como la Hacienda recaudaba lo que había previsto en el Presupuesto, no tenía ninguna reclamación que hacer a los Ayuntamientos. La evasión fiscal consistía, por tanto, en la ocultación desigual de la extensión de las propiedades y de los rendimientos agrarios; unos pueblos y provincias ocultaban más que otros; mientras que algunos contribuyentes de los respectivos términos municipales, evadían en la declaración de sus propiedades, los demás no podían hacerlo. No había, en cualquier caso, discriminación legal, pues aquellos contribuyentes o municipios que pensasen que alguien (contribuyente o municipio) ocultaba su riqueza, podían hacer «reclamaciones de agravio», para que la autoridad comprobara la denuncia y multase a los infractores.

Pero, a pesar de las grandes desigualdades, apenas hubo reclamaciones. No obstante, en la práctica, la Administración y la Justicia no eran neutrales; desde luego, eran inaccesibles para los pequeños campesinos perjudicados, o al menos eso pensaban éstos porque las reclamaciones realizadas contra el reparto de la contribución eran muy pocas. Por otro lado, hacer una reclamación tenía sus riesgos, pues se levantaba expediente de revisión también al contribuyente o municipios que denunciaba el fraude. Podría hablarse, empero, de una evidente elusión fiscal de los privilegiados, que ocasionaba una pérdida para la Hacienda consistente en las cantidades que el Estado dejó de ingresar por las amplias ocultaciones; en efecto, si los tipos impositivos legales máximos se hubiesen aplicado a la base imponible real, y no a la renta líquida declarada a la Hacienda en los amillaramientos realizados por los propios ayuntamientos, la recaudación por la contribución de inmuebles hubiera sido muy superior. Además, la mejor estadística territorial hubiese servido para distribuir más equitativamente la contribución territorial. Pero, como he dicho, los políticos se negaron a elaborar el Catastro parcelario.

Como esta evasión fiscal no perjudicaba en la práctica a la Hacienda, que recaudaba todo lo que se preveía en los Presupuestos del Estado, el problema no se solucionó hasta bien entrado el siglo XX; el Catastro comenzó a realizarse en 1906 y no se finalizó hasta la década de 1950. El Catastro sólo empezó a realizarse cuando los campesinos y terratenientes comenzaron a pedir un tratamiento fiscal más equitativo entre la agricultura y la industria. Durante los años 1880, la crisis agrícola de finales del siglo XIX reforzó las resistencias de los campesinos a pagar la contribución territorial. Además, la implantación del sufragio universal masculino en 1890 obligó a los políticos a tomarse más en serio la situación de los campesinos. El fraude variaba mucho entre unas provincias y otras. Por ejemplo, la ocultación en la provincia de Málaga (en los años 1896-1899) alcanzaba casi un tercio de la superficie agraria; se

ocultaban preferentemente las áreas dedicadas a los cultivos más rentables, como los árboles frutales y la caña de azúcar, bien no declarándolas, bien camuflándolas como cultivos menos productivos o como tierras de peor calidad. La ocultación de la riqueza agraria en esta provincia alcanzaba el 36%; y defraudaban el 76% de los municipios.

LA RESTAURACIÓN DE LOS GREMIOS (DE FABRICANTES) PARA RECAUDAR LA CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL

Tan sencillo técnicamente como la realización de un Catastro parcelario de las propiedades territoriales hubiera sido realizar un registro industrial para conocer los signos externos (talleres, trabajadores, máquinas) para calcular la base imponible del impuesto industrial. Pero el Ministerio de Hacienda también renunció a conocer las bases imponibles del impuesto industrial. En el sistema fiscal de 1845, la industria y el comercio soportaron una menor presión fiscal que la agricultura; concretamente, sólo era el 25% de ésta. En 1855, la industria y el comercio no pagaban a la Hacienda ni el 1% de la renta que generaban. La causa era que los liberales querían favorecer a las clases que hicieron la revolución, que eran la burguesía industrial y comercial, y también promover la industrialización, desgravando a la industria y el comercio. Aun con su extrema moderación, la Ley tributaria de 1845 resultó demasiado pesada para los industriales que no tardaron en forzar una reforma de la joven contribución industrial y de comercio, que desvirtuaba el modelo francés que la ley había copiado casi literalmente.

En efecto, los empresarios consiguieron la supresión del derecho proporcional en 1847, dejando sólo la cuota fija del impuesto industrial. También consiguieron que la recaudación de este impuesto no la hiciese el Ministerio de Hacienda directamente, sino que se realizara por agremiación, quedando el reparto del cupo y la recaudación en manos de los gremios o asociaciones de comerciantes e industriales. Es decir, la administración de Hacienda negociaba un cupo global con los gremios industriales y comerciales, que éstos repartían y recaudaban entre sus asociados. Esto abría unas amplias puertas para la evasión fiscal colectiva en la industria y el comercio, pues todos los agremiados de cualquier sector y localidad querían que el cupo asignado a los mismos fuese pequeño. Sin contravenir formalmente los preceptos de la ley tributaria de 1845, la nueva normativa impedía que la Hacienda cobrase sus impuestos en proporción a la renta líquida de comerciantes e industriales.

Inicialmente, esta contrarreforma incrementó el número de contribuyentes por la contribución industrial de 300 000 en 1848 a 436 000 en 1855, y mejoró la recaudación. Pero, a largo plazo, se hipotecó el rendimiento futuro del impuesto, porque en la segunda mitad del siglo XIX el número de contribuyentes, y de talleres y máquinas declarados por los gremios industriales, creció mucho menos que la producción industrial española. En consecuencia, la recaudación por la contribución industrial se estancó. Si se hubiera aplicado un mínimo de medios a la inspección, la Hacienda pública no hubiera tenido grandes problemas para registrar los signos externos del impuesto industrial, que eran el número de los trabajadores, de talleres y de máquinas; pero al dejar la recaudación en manos de los propios gremios industriales, éstos engañaban a la Hacienda para evitar el crecimiento de la base imponible, que hubiera sido utilizado por la Hacienda para elevar el cupo global asignado a cada sector industrial y comercial. La ganancia para los empresarios era evidente, pues ocultando a la Hacienda algo tan evidente como los nuevos industriales incorporados a los gremios, éstos seguían repartiendo un mismo cupo entre más contribuyentes reales, con lo que todos los agremiados —antiguos y nuevos— salían beneficiados.

También en la contribución industrial, la Hacienda cedió su soberanía recaudatoria, con un alto coste para el Tesoro al lastrar el crecimiento de sus ingresos, y permitir la evasión de las obligaciones tributarias a los industriales y comerciantes. No obstante, como el Ministerio de Hacienda recaudaba las cantidades que se habían presupuestado, formalmente no había fraude ni evasión. Pero en la realidad, éstos debían ser gigantescos. Por ejemplo, Lau-reano Figuerola puso de manifiesto que había más telares funcionado en la industria textil de la ciudad de Barcelona que en los todos registros oficiales de la contribución industrial para toda España⁸.

LOS VIEJOS PROCEDIMIENTOS RECAUDATORIOS EN EL IMPUESTO DE CONSUMOS

Inicialmente, la contribución de consumos y puertas se cobraba por administración directa del Ministerio de Hacienda en las capitales (cuando las

⁸ Para el fraude en la industria y en la minería véanse Betrán Pérez (1994), Dobado González (1994), Escudero (1994) y Puig Raposo (1994).

mercancías pasaban por los fielatos (oficinas recaudadoras) colocados en las puertas de las ciudades. Así se maximizaban los ingresos brutos para la Hacienda, que eran muy variables de un año a otro; pero como los costes de recaudación eran altos y la corrupción de los recaudadores era generalizada, los rendimientos netos para el Tesoro eran inferiores. De ahí que el Ministerio de Hacienda se decantase por el arrendamiento del cobro de la contribución de consumos en las grandes ciudades. Con más razón, en los pueblos los Consumos se cobraban preferentemente por encabezamiento, lo que implicaba una negociación política para el establecimiento del cupo con las oligarquías locales, que luego repartían entre los vecinos. Para forzar el encabezamiento, el Estado amenazaba con arrendar a particulares las tiendas de venta exclusiva de alimentos del término municipal. El cupo encabezado por el municipio era recaudado directamente por los Ayuntamientos de dos maneras: bien por reparto entre los vecinos (lo que lo convertía en un impuesto directo), bien arrendando los puestos municipales de venta de productos gravados en el impuesto. Estos eran los viejos métodos de cobro de las alcabalas en el Antiguo Régimen. Este procedimiento daba pie para que las Haciendas locales (controladas por los caciques) defraudaran a la Hacienda central de dos maneras: a) se apropiaban de la diferencia entre el volumen encabezado y la recaudación real obtenida a través de los puestos de venta, que solía ser superior; b) para rebajar el cupo encabezado por el ministerio de Hacienda, que tenía una gran inercia pues se negociaaba sobre el cupo anterior, los municipios reducían el número de vecinos declarados, lo que cuestiona, entre otras cosas, la fiabilidad de los censos oficiales de población.

La elusión individual del impuesto de consumos por parte de los comerciantes consistía en desplazar las ventas a otros municipios cercanos con gravámenes más bajos o sin puestos exclusivos de venta. El engaño a la Hacienda ocurría en todos los sistemas de recaudación: en la administración directa de los fielatos, en los arriendos de la recaudación a particulares, y en los encabezamientos. En primer lugar, en los fielatos el fraude se llamaba matute, y consistía en meter mercancías en la ciudad sin declararlas; era un fraude que contaba con el beneplácito de las autoridades municipales, pues su persecución dependía de la posición social y política del contribuyente infractor; la represión selectiva de los defraudadores reforzaba las redes clientelares del caciquismo. En segundo lugar, en los arriendos, el fraude a la Hacienda procedía de las «conspiraciones» o acuerdos previos entre los empresarios que pujaban en las subastas para hacerse con el arriendo del cobro del impuesto, y en los sobornos que se pagaban a los funcionarios municipales para favorecer a determinados individuos en la puja; asimismo, los puestos de venta

exclusiva permitían el fraude comercial, pues el Ayuntamiento controlaba los precios a los que se vendían los productos pero abría la mano en cuanto a la calidad de los mismos. En tercer lugar, cuando el impuesto de consumos se gestionaba por el sistema de los encabezamientos o cupos municipales, que eran cobrados por reparto de ese cupo entre los vecinos, la corrupción derivaba de la arbitrariedad de los repartos, pues el alcalde imponía las cuotas individuales, competencia que utilizaba arbitrariamente para castigar a los «enemigos políticos» (había dos partidos que se turnaban en el poder, conservadores y liberales; los que eran del mismo partido se llamaban «amigos políticos») y a los que no tenían adscripción a ningún partido, sobrecargándoles con lo que tenían que pagar en los Consumos. Esto reforzaba el sistema caciquil. La represión desigual del fraude acentuaba, en la práctica, la regresividad legal del impuesto de consumos. Con el tiempo, los Ayuntamientos prefirieron recaudar el cupo encabezado por el impuesto de Consumos estableciendo un recargo sobre la contribución territorial en los pueblos (que, como hemos visto, recaía sobre quienes carecían de poder político, acentuando la injusticia del reparto aún más) y por arriendo de los puestos municipales de venta en las ciudades. Esas prácticas de la gestión municipal determinaron que en 1911 —tras el informe de la Comisión de Consumos— se comenzase a transferir ese tributo a las haciendas municipales⁹.

EL CONTRABANDO DE ADUANAS

Sólo el contrabando en las Aduanas y en los estancos estaba considerado como delito fiscal, y por lo tanto castigado con multas y penas. En las Aduanas cabían dos tipos de evasión fiscal. En primer lugar, el contrabando propiamente dicho, consistente en introducir ilegalmente los artículos en el país por lugares distintos de las Aduanas. En segundo lugar, las declaraciones fraudulentas de las mercancías que pasaban legalmente por las Aduanas, siendo la más importante la que consistía en falsificar la cantidad importada, pero también había otras menores como el registro de los productos en partidas arancelarias con menor tarifa, y el abuso de los derechos reducidos por razón de artículo y de origen; estas declaraciones fraudulentas contaban con la cooperación de los funcionarios de Aduanas. Los hacendistas del diecinueve señalaban que para combatir el fraude en el comercio exterior había que rebajar la «prima al con-

⁹ Para el fraude en el impuesto de consumos, véase Pan-Montojo (1994).

trabando», que era grandísima cuando predominaban las prohibiciones a la importación, previas al Arancel de 1849, que sustituyó las prohibiciones por la protección arancelaria. Tras este Arancel y, sobre todo, tras el Arancel más liberalizador de 1869, los ingresos para la Hacienda por la renta de aduanas se duplicaron. La explicación tuvo que ser, principalmente, la disminución del contrabando, debido a que desaparecieron las prohibiciones y la protección arancelaria desde se redujo tras 1869. Tras 1849, los productos que eran objeto de mayor contrabando eran los artículos textiles y los coloniales; es decir, los que tenían los aranceles más altos, por razones de protección a la industria naciente o para recaudar más ingresos para la Hacienda, dado que no se producían en el país y su demanda era inelástica al precio. Los mejores controles administrativos y la mayor dotación de los cuerpos de seguridad, denominados resguardos y carabineros de frontera, eran las maneras prácticas de combatir el fraude. Entre los primeros destacaban los realizados en las zonas fiscales, que eran áreas cercanas a las fronteras y a las costas, donde los productos debían de llevar «guías» que justificasen el origen nacional o el paso por la aduana de los productos; estos controles administrativos obstaculizaban el comercio y la industria, y fueron derogados por Figuerola en 1869. La dotación de los cuerpos represores del contrabando mejoró desde 1844, lo que permitió perseguir con mayor eficiencia este delito¹⁰.

A pesar del aumento del proteccionismo desde 1877 y, sobre todo, desde el Arancel de 1891, el contrabando era menor al finalizar el siglo XIX, debido a las mejoras en la lucha contra el contrabando y, también, en la mayor productividad de las industrias textiles. Hacia 1891, ya no se encuentran discrepancias entre las exportaciones inglesas (según la balanza de pagos británica) y las importaciones españolas procedente de aquel país, lo que quiere decir que no había contrabando de productos industriales. Asimismo, a finales de siglo, las discusiones parlamentarias en torno al contrabando eran esporádicas, lo que sugiere su pérdida de importancia.

Los focos del contrabando eran pocos en el siglo XIX: las zonas del sur en las cercanías de Gibraltar y las líneas fronterizas con Portugal y con Francia. En esta última, el contrabando era mayor por la existencia de un régimen especial en las Provincias Exentas, que eran el País Vasco y Navarra. La única obligación de estas provincias con el Gobierno central era pagar «un cupo» que se negociaba en sucesivos «conciertos» o pactos entre el Ministerio de Hacienda y esas provincias privilegiadas fiscalmente. Estas zonas quedaron al

¹⁰ Para el contrabando en aduanas, véanse García-Zúñiga (1994) y Serrano Sanz (1994).

margen del sistema fiscal general que se estableció en 1845, con la excepción de que en ese año desaparecieron las aduanas interiores que, hasta entonces se situaban a lo largo del río Ebro. Esto no disminuyó el contrabando, pues los contrabandistas que introducían productos en Castilla no cesaron en su actividad, tras el traslado de las aduanas, ya que desplazaron el contrabando directamente a la frontera francesa.

Aunque no hay estimaciones directas de la magnitud del contrabando en el siglo XIX, se ha intentado estimar por una doble vía. En primer lugar, las discrepancias entre las importaciones españolas procedentes Gran Bretaña y las exportaciones de este país con destino a España, que muestran que una parte de las importaciones españolas no pasaban por Aduanas y, eran, por lo tanto contrabando. En segundo lugar, el comercio de ciertos enclaves protagonistas del contrabando en gran escala, como era Gibraltar. Con respecto al primer método, cabe decir que, en 1824-1833, el comercio legal hispano-británico era un 50% del comercio total, lo que revela la existencia de un amplio contrabando. No obstante, a finales del siglo XIX las discrepancias entre las importaciones españolas y exportaciones a España de otros países eran ya poco significativas y, además, vendrían explicadas por las diversas valoraciones arancelarias y no por diferencias en las cantidades; en consecuencia, parece que ya no había contrabando generalizado. Con respecto al segundo método de estimación indirecta, sólo sabemos algo de Gibraltar, que era un punto clave en la ruta del contrabando británico y norteafricano hacia España. Las mercancías británicas (principalmente textiles) eran remitidas a la colonia y desde allí se introducían sin ningún problema en España utilizando pequeños barcos de cabotaje. Las exportaciones británicas a Gibraltar excedían con creces al consumo del peñón, y revelan el amplio fraude realizado por la colonia británica a las aduanas españolas. La comparación de las ventas inglesas a Gibraltar y España de textiles de algodón durante el XIX resultado elocuente (Cuadro 1).

Cuadro 1. Importaciones de textiles de algodón (1840-1899) (Libras esterlinas)

	<i>España</i>	<i>Gibraltar</i>	<i>2/1 x 100</i>
1840-49	6 914	556 373	8 047
1850-59	107 358	381 714	355
1860-69	140 392	449 755	320
1870-79	336 061	482 765	144
1880-89	310 144	207 398	67
1890-99	297 156	81 814	27

FUENTE: Serrano Sanz (1994).

El progresivo descenso de las ventas a la colonia desde la eliminación del prohibicionismo (con el Arancel de 1849) es paralelo al crecimiento de las exportaciones británicas «legales» a España. Esto muestra la disminución del contrabando de textiles en la segunda mitad del XIX. Otro momento de disminución del contrabando fue 1880, cuando se recuperó el orden de la Administración tributaria al final de la guerra carlista y con la firma del Tratado comercial con Gran Bretaña en 1884. Por tanto, el contrabando fue un serio problema en la primera mitad del XIX, cuya importancia disminuyó tras 1849, y fue una cuestión residual desde 1884, salvo en el caso del tabaco.

La amplitud del contrabando dependía, fundamentalmente, de las fuerzas públicas destinadas a su represión. En el siglo XVIII, la vigilancia fiscal dependía del «resguardo de rentas», que contaba con el apoyo de los buques guardacostas, dependientes del Ministerio de Hacienda. En la batalla de Trafalgar (1805) se perdió gran parte del personal del resguardo y fueron hundidos los navíos guardacostas. Desde entonces, el Ministerio de Hacienda careció de medios para controlar el contrabando; de hecho, arrendó el servicio de vigilancia fiscal a comerciantes particulares, con el resultado de que utilizaban impunemente su patente oficial para realizar ellos mismos el contrabando. El RD de 2 de julio de 1829 creó una guardia especial para la persecución de contrabandistas y para proteger la cobranza de tributos con unos 2000 agentes. Este mismo año se estableció el cuerpo de carabineros de costas, cuyo número ascendía en los años treinta a un total de 8581. Mientras tanto, se había contratado el servicio del resguardo marítimo con el empresario Felipe Riera, quien dispuso de 30 embarcaciones para la protección fiscal del litoral. Hasta 1830, por lo tanto, se careció de una vigilancia fiscal de fronteras y costas y el consumo de productos de contrabando se convirtió en un hábito aceptado y generalizado de los españoles. En aquel período, de hecho, la figura del contrabandista se transformó en un héroe de la cultura popular. Finalmente, en 1842 se creó un cuerpo de carabineros que integró los anteriores para ejercer la represión interior del contrabando y para la vigilancia de las costas y fronteras. En 1844, además, se creó la Guardia Civil que contribuyó a controlar los delitos de contrabando en el mundo rural.

EL CONTRABANDO EN EL ESTANCO DEL TABACO

Tras la reforma tributaria de 1845 sólo quedaron los monopolios de la sal (que fue abolido en 1869) y del tabaco. Los estancos eran monopolios fiscales, en los que el Estado se reservaba la producción y venta de determinados

productos. Por ello, estaba prohibida la importación de los productos estancados. En consecuencia, los productos estancados también ofrecían una alta prima al contrabando, porque los precios en España eran más altos que en el exterior y también porque la calidad de las labores (en el caso del tabaco) solía ser peor. En un negocio como el del tabaco, que abarcaba desde la importación de grandes partidas de hoja, la elaboración de las labores (picaduras, cigarros y cigarrillos) en once grandes fábricas, y el transporte y distribución de las labores de tabaco por toda la geografía española, las oportunidades de defraudar al Estado eran grandes. Los delitos en el monopolio de fabricación y comercialización de las diferentes labores de tabaco eran de varios tipos:

- a) los hurtos realizados en las fábricas, los transportes y los almacenes;
- b) las ventas ilegales de género de contrabando;
- c) la introducción de grandes partidas de tabaco de contrabando desde el exterior.

Estos delitos eran cometidos muchas veces por los propios empleados de la renta de Tabacos del Ministerio de Hacienda, en las fábricas o en las expendedorías, y también por los contratistas para el transporte o la importación de tabaco.

En el primer tercio del siglo XIX también aumentó, lógicamente, el contrabando de tabacos. Los motivos fueron varios:

- a) el desorden político con la crisis del Antiguo Régimen y las guerras de invasión o revolucionarias;
- b) las dificultades económicas;
- c) el desbarajuste de la Administración pública; particularmente en la represión del contrabando y en la administración del estanco del tabaco;
- d) las vacilaciones políticas de los liberales frente al estanco (se abolió en 1814 y 1820, para ser repuesto después) desestimaron la renta.

La desorganización de la represión fue básica, pues como hemos visto, los guardacostas se perdieron y los resguardos se desintegraron; en consecuencia, apenas hubo vigilancia para defender el monopolio del contrabando exterior hasta 1829, cuando se creó el cuerpo de carabineros de costas y fronteras. En este período se extendió entre la población española el hábito de consumir tabaco de contrabando que fue considerado como la cosa más natural del mundo. En la segunda mitad del siglo XIX, por el contrario, se redujeron los hurtos y el contrabando de tabacos. Tras la reforma de Alejandro Mon en 1845, la corrupción interna a la administración del estanco disminuyó, al

mejorar las prácticas contables y el control en la producción, el transporte y la expedición; además, la creación de la guardia civil y la extensión del monopolio al País Vasco redujo el contrabando externo. Aún así, hacia 1852 el fraude en el estanco del tabaco debía de ascender al 42% del consumo interior; hacia 1868 las labores de contrabando ya sólo abastecían el 25% del consumo (esto en una época de inestabilidad política, cuando aumentaba el contrabando), y poco antes del arrendamiento del monopolio a una empresa privada, en 1887, el fraude se situaba entre el 13 y el 20%¹¹.

El contrabando de tabaco se fue reduciendo por las siguientes causas:

- 1) la propia reforma Mon y Santillán, cuyo desarrollo legislativo consiguió reducir los fraudes que se realizaban en las fábricas, estableciendo una mejora en los registros contables, lo que conllevó una paulatina exigencia en la confección de estadísticas;
- 2) los mayores medios empleados en la represión del contrabando;
- 3) la ampliación, la mayor calidad y la diversificación de la oferta del monopolio, la creación de labores más acordes con los gustos de los consumidores, y el aumento de la oferta con la creación de nuevas fábricas.

Estas dos segundas vías se practicaron desde 1887, cuando el Ministerio de Hacienda arrendó la gestión del monopolio a la Compañía Arrendataria de Tabacos. El tabaco había sido un estanco gestionado directamente por la Administración hasta 1887, y desde entonces lo fue por la Compañía Arrendataria de Tabacos. Con el arrendamiento de la renta, el contrabando disminuyó aún más, porque la CAT mejoró la producción y dedicó más medios a la represión, que exigía grandes sumas; estas inversiones en el control de las fronteras y costas eran rentables pues aumentaban los decomisos o aprehensiones a los contrabandistas. Las inversiones en la represión del contrabando durante los primeros años del arrendamiento a la cat fueron altas; entre 1888 y 1896 se destinaron más de 360 millones de pesetas para construir una flota especializada, aportados la mayor parte por el Estado.

¹¹ Para el contrabando en Tabacos, véase Alonso Álvarez (1994).

CONCLUSIÓN

Una de las parcelas históricas donde se ha manifestado con mayor nitidez el drama de las dos Españas —la España legal y la España real— ha sido en la tributación. Desde la reforma de 1845 el sistema impositivo español atendía a los principios liberales de suficiencia, generalidad, equidad y capacidad de pago, pero la práctica recaudatoria distorsionaba esa imagen legal. Los impuestos no los pagaban quienes por la ley tributaria estaban obligados, sino aquéllos que carecían de capacidad política para evadirlos. La despreocupación —interesada casi siempre— del Ministerio de Hacienda por los aspectos recaudatorios llevó, en la España del siglo XIX, a la discriminación fiscal en contra de ciertos grupos sociales. En la práctica, por tanto, nunca se alcanzó la generalidad y ni la equidad, siquiera fuese la equidad proporcional del siglo XIX, proclamadas por las Constituciones de 1812 y 1845 y por la Ley de reforma tributaria de Alejandro Mon, también de 1845. Las causas fueron que en la España del siglo XIX no existió una reglamentación que penalizase el fraude fiscal, salvo en el caso del contrabando, y la permisividad de las autoridades ante las prácticas fraudulentas.

El modelo constitucional del Partido Moderado, que gobernó entre 1844 y 1854, impidió el establecimiento de una Administración pública eficaz y un poder judicial neutro, lo que, a su vez, obstaculizó la legitimación del régimen político y del propio sistema tributario.

En la práctica, en España había una tolerancia frente a la evasión fiscal de los privilegiados (terrenales, industriales y comerciantes), que coexistía con el uso de los métodos más represivos para recaudar los impuestos a los políticamente débiles. La amplia ocultación existente en los grandes impuestos directos e indirectos retroalimentaba la defraudación de los municipios, los gremios y los contribuyentes. La escasa probidad de la administración tributaria y la poca credibilidad de la justicia hacían que, a pesar de la evidencia del fraude, las reclamaciones de agravio, establecidas por la ley para reparar las injusticias en el reparto de las contribuciones, fueran muy pocas.

En España, el Estado fracasó en la creación de una conciencia cívica nacional, que impidió la aceptación del cumplimiento fiscal. Al contrario, se generalizó la aceptación social del fraude fiscal. Las instituciones fueron responsables de aquella situación. Los propios Ayuntamientos y asociaciones gremiales eran los primeros en facilitar la evasión dentro de un acuerdo tácito general.

El fraude fiscal no ha sido tradicionalmente condenable en España; es más, a veces, ha contado en España con algún apoyo institucional público

o privado, y con la connivencia de la Hacienda Pública: las Comisiones de Recaudación y los Ayuntamientos en la contribución territorial; los gremios y asociaciones empresariales en la contribución industrial y comercial; las asociaciones y los círculos de contribuyentes. No era cierto, como pensaban los legisladores, que los contribuyentes se vigilarían entre sí para evitar el fraude: lo que ocurría era que los contribuyentes se coaligaban para impedir que la Hacienda elevase los cupos generales que afectaban a todos.

Como había conciencia de que amplios grupos sociales evadían, precisamente los que tenían más recursos y más cultura, surgía el malestar fiscal y se creaba la justificación para que los demás también lo intentasen.

Al Ministerio de Hacienda, la equidad tributaria no le importaba porque no interfería en la recaudación de las cantidades presupuestadas. Efectivamente, las clases con poder político y económico aseguraban que el Tesoro recaudase los ingresos presupuestados: lo que ellas evadían, recaía sobre los contribuyentes indefensos. Esos grupos poderosos se opusieron al establecimiento de una administración tributaria eficaz y a la realización de unas estadísticas fiscales rigurosas porque que hubiesen permitido conocer las bases y las deudas tributarias de cada contribuyente, lo que no les convenía porque hubiesen impedido el fraude. No hay que extrañarse, por tanto, de que la administración y la inspección tributaria fuera débil en el siglo XIX ni de que se tardase más de un siglo en hacerse el Catastro en España. Los funcionarios de Hacienda eran muy pocos y, además, estaban mal organizados y peor pagados. Lo que mueve a dudar de su eficacia y probidad.

En el siglo XIX, por otro lado, los funcionarios no eran necesarios para la recaudación de impuestos, porque algunos de ellos eran gestionados y recaudados por los municipios (controlados por los caciques y principales contribuyentes) y por los gremios o asociaciones de contribuyentes. Las bases tributarias, que sólo servían para repartir el cupo o contingente, previa y arbitrariamente fijado por el Parlamento, por el Gobierno central y las Diputaciones provinciales, se estimaban con «declaraciones» de los contribuyentes más ricos. La renuncia del Ministerio de Hacienda al conocimiento directo de las bases tributarias por métodos indirectos y objetivos —los registros fiscales— implicaba una reducida dimensión de aquéllas, lo que exigía la fijación de altos tipos impositivos nominales. Aunque los tipos reales (impuestos pagados/ bases tributarias reales) eran muy bajos, los contribuyentes siempre rechazaban el pago de nuevos tributos alegando que la presión fiscal era excesiva, porque —se argumentaba— los impuestos eran muchos y los tipos impositivos eran altos.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ÁLVAREZ, Luis (1994), «Notas sobre el contrabando de tabaco en España, 1800-1935», *Hacienda Pública Española*, monografía 1, pp. 231-252.
- BANACLOCHE, J. (1984), «Función y formación de la Inspección de la Hacienda Pública en el siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, 87, pp. 295-310.
- BETRÁN PÉREZ, Concha (1994), «El fraude fiscal en la industria: España 1913-1929. El impuesto de Utilidades», *Hacienda Pública Española*, Monografías 1, pp. 309-320.
- COMÍN, Francisco (1985), *Fuentes cuantitativas para el estudio del Sector Público en España, 1801-1980*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1987), «Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX», *Hacienda Pública Española*, 108-109, pp. 441-467.
- (1988), *Hacienda y Economía en la España contemporánea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1991), «Raíces históricas del fraude fiscal en España», *Hacienda Pública Española*, 1, pp. 191-206.
- (1994), «El fraude fiscal en la Historia: un planteamiento de sus fases», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 31-46.
- (1996), *Historia de la Hacienda pública, I. Europa* (253 páginas), *II. España (1808-1995)*, Crítica, Barcelona.
- (1998), «Corrupción y fraude fiscal en la España contemporánea», en *Instituciones y corrupción en la Historia*, Instituto Universitario Simancas, Valladolid, pp. 53-109.
- (2006), «Contrebande et fraude fiscal dans l'Espagne du XIXe siècle», en G. Béaur, H. Bonin et C. Lemercier (eds.), *Fraude, contrefaçon et contrebande de l'Antiquité à nos jours*, Droz, Paris, pp. 145-163.
- COMÍN, Francisco y MARTÍN ACEÑA, Pablo (1999), *Tabacalera y el estanco de tabacos (1636-1998)*, Fundación Tabacalera, Madrid.
- COMÍN, Francisco y VALLEJO, Rafael (2002), *Alejandro Mon y Menéndez (1801-1882). Pensamiento y Reforma de la Hacienda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- COMÍN, Francisco y ZAFRA, Juan (eds.) (1994), *El fraude fiscal en la historia de España, Hacienda Pública Española*, Monografía, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- DE LA TORRE, J. (1994), «El fraude en la transición a una nueva fiscalidad: Navarra, 1808-1811», *Hacienda Pública Española*, Monografías 1, pp. 89-100.

- DOBADO GONZÁLEZ, Rafael (1994), «Algunas consideraciones acerca del Estado y la minería en España», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 177-188.
- DONÉZAR DÍEZ, Javier M. (1994), «Las irregularidades en la desamortización del siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 167-176.
- ESCUDERO, Antonio (1994), «El fraude fiscal en la minería española (1876-1935)», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 321-342.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Ángel (1994), «Las estrategias antifiscales en las sociedades tradicionales. Galicia, 1700-1840», *Hacienda Pública Española*, Monografías 1, pp.. 123-134.
- FONTANA, Josep (1994), «Las reglas y el juego. Algunas reflexiones históricas sobre la corrupción», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 25-30.
- GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (1994), «Comercio y contrabando en Navarra durante el feudalismo desarrollado», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 79-88.
- MUÑOZ DUEÑAS, María Dolores (1994), «Las resistencias al diezmo», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 155-166.
- PAN-MONTOJO, Juan Luis (1994), «Lógica legal y lógica social de la contribución de consumos y los derechos de puertas», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 217-230.
- PELLEJERO, Carmelo (1994), «La ocultación de riqueza territorial en la provincia de Málaga a finales del siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 203-216.
- PRO, Juan (1994), «El poder de la tierra: una lectura social del fraude en la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería (1845-1936)», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 189-202.
- PUIG RAPOSO, Nuria (1994), «Alcoholeros, inspectores y Hacienda Pública. El fraude en la industria alcoholera española, 1900-1936», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 357-366.
- SERRANO SANZ, José María (1994), «Notas sobre la evasión fiscal en la Renta de Aduanas», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 301-308.
- VALLEJO, Rafael (1996), «Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea», *Hacienda Pública Española*, Monografía, pp. 135-149.
- VALLEJO POUSADA, R. (1994), «Fiscalidad y fraude fiscal en Galicia en la segunda mitad del siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 263-280.

VIDAL OLIVARES, Javier (1994), «Fraude fiscal, Hacienda local y sistema tributario liberal: algunas repercusiones en el País Valenciano, 1845-1907», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 281-288.

ZAFRA OTEYZA, Juan (1994), «Algunas vertientes del fraude fiscal en la primera mitad del siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1, pp. 145-154.

EL DELITO FISCAL Y LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN ESPAÑA, 1830-1900*

Rafael Vallejo Pousada

Universidade de Vigo

Las reformas tributarias son aquellos procesos políticos, definidos por el conflicto de intereses¹, a través de los cuales se implantan una serie de impuestos, que responden a un conjunto de principios fiscales. Éstos se refieren a la naturaleza de las contribuciones a establecer, a los grupos sociales y actividades económicas que han de soportar la carga fiscal y, en última instancia, a los objetivos perseguidos con la política fiscal. Los reformadores fiscales pueden considerar la incidencia del fraude, y, por tanto, contemplarla como una variable decisiva para la orientación y el alcance de la reforma. Por ello, en toda reforma fiscal es posible encontrar tres niveles o momentos.

Un momento de la reforma tributaria es la determinación de los impuestos: cuántos, cuáles y quiénes han de soportarlos. A esta fase corresponde la definición de los hechos y las bases imponibles, la fijación de los tipos de gravamen, la precisión de las cantidades a recaudar y de los procedimientos para su exacción. La bondad de un sistema fiscal depende, en primer lugar, de la calidad de sus impuestos. Cuando la deuda pública acumulada es extraordinaria por su peso respecto a la economía del país, y, en consonancia, los elevados gastos de la atención de las mismas comprometen la viabilidad financiera del Estado, hace que la reforma tributaria suela ir acompañada o precedida, históricamente, de un plan de arreglo de la deuda. La historia contemporá-

* A Paco Comín, con quien aprendí mucho de lo que sé sobre la Hacienda española contemporánea, por su magisterio y su extraordinaria generosidad.

¹ Como han explicado E. Fuentes Quintana (1974), XLVII y (1979), 7; C. Albiñana (1978), R. Vallejo (1997) y (2001a), y F. Comín y R. Vallejo (2002).

nea de la Hacienda Pública española está llena de ejemplos, desde el período constitucional gaditano, en 1810-1813².

Otra fase de la reforma tributaria consiste en diseñar y organizar la administración tributaria. Históricamente, los llamados a implantar los impuestos se han preocupado por establecer, con mayor o menor fortuna, los recursos materiales y humanos para garantizar una efectiva percepción de los mismos. Cuando la gestión falla, la innovación impositiva está condenada al fracaso.

Un momento más de la reforma fiscal puede consistir en definir los mecanismos penales sancionadores del incumplimiento tributario; es decir, la legislación que establece el delito fiscal.

Los dos momentos señalados en primer lugar son los que han ocupado la atención de los historiadores de las reformas tributarias en la Hacienda pública española. El tercero, sin embargo, ha pasado desapercibido.

El objetivo de este capítulo es contribuir a llenar ese vacío. Como podrá comprobarse, las principales reformas tributarias españolas del siglo XIX (1824, 1845, 1868 y 1899-1900) estuvieron acompañadas de la correspondiente legislación penal sancionadora de las infracciones tributarias.

Josep Fontana hace arrancar la edad contemporánea de la historia de la Hacienda española en la «admirable» reforma administrativa desarrollada por López Ballesteros entre 1824 y 1832³. Como veremos en estas páginas, también en esa etapa se inició la edad contemporánea en la tipificación del delito fiscal, con la Ley penal de 3 de mayo de 1830, aunque cuenta con un precedente en el Trienio liberal, ya que en 1820 Canga Argüelles se propuso recoger en un único Código Penal de Hacienda las infracciones y las sanciones tributarias, cuyo proyecto le fue encargado a José López Juana Pinilla⁴. De ahí que se analice el contenido y la trascendencia, al menos conceptual, de la ley de 1830 en la legislación sobre esta materia durante el siglo XIX. Esto se efectuará teniendo en cuenta el contexto presupuestario en el que surgió y el papel que se le atribuyó en la reforma fiscal (apartado I), así como las limitaciones para su aplicación y su eficacia (apartado II). Otro tanto se hará

² C. Álvarez-Nogal y F. Comín (eds.) (2015), 159 y ss.; F. Comín (2016).

³ J. Fontana (1973), 336. J. Fontana (1994) revisó críticamente la labor de López Ballesteros al frente de Hacienda, aunque mantiene su valoración positiva de la reforma administrativa; J. Fontana (1994), 57.

⁴ Los avatares políticos del Trienio impidieron que esta idea novedosa se hiciese realidad; Fonseca (1995), 508.

respecto al R.D. de 20 de junio de 1852, que fue la legislación penal especial vigente hasta 1904 (apartado III), y con la figura del delito fiscal establecida en el Código penal de 1870 (apartado IV).

Asimismo se analiza por qué existió una tipificación amplia de las infracciones tributarias en esas leyes penales y, por el contrario, una persecución efectiva de las mismas reducida, prácticamente, al contrabando y a la defraudación de determinados impuestos indirectos, para concluir con la relación entre esa inaplicación y la orientación, socialmente discriminatoria, que presidió la política fiscal contemporánea (apartado V).

LA «RESTAURACIÓN» HACENDÍSTICA DE LÓPEZ BALLESTEROS Y LA LEY PENAL SOBRE EL FRAUDE FISCAL DE 1830

La *Ley penal sobre los delitos contra la Real Hacienda* del 3 de mayo de 1830 inaugura la legislación de la España contemporánea sobre las infracciones tributarias y su correspondiente sanción penal. Se trataba de una medida concurrente con aquellas otras disposiciones políticas y administrativas acordadas desde 1824, tendentes a «consolidar el arreglo» de la Hacienda y a «asegurar el cumplimiento de todas las obligaciones del Estado con el menor gravamen posible» de los pueblos⁵, que estaban dando lugar a la *restauración* de la Hacienda absolutista, tal y como se contemplaba, con un cierto optimismo, a la altura de 1829 y principios de 1830.

Por el contrario, cuando López Ballesteros accedió al cargo de ministro, en 1823, la Hacienda pública se encontraba en «un estado muy lamentable, o reducida más bien a la nada»⁶. De ahí que fuera preciso acometer su saneamiento. Esta labor se articuló en torno a dos capítulos fundamentales: la reforma tributaria y el arreglo de la deuda. La reforma fiscal de 16 de febrero de 1824 consistió en realidad en la reimplantación de los tributos previos a la reforma de Garay, especialmente las rentas provinciales de Castilla y las equivalentes de Aragón, con algunas innovaciones, que Ballesteros

⁵ Real decreto de 3 de mayo de 1830, que contiene la Ley penal sobre los delitos de fraude.

⁶ L. López Ballesteros (1829), f. 2. (Manuscrito, en *Archivo del Ministerio de Hacienda (AMH)*, O.P. 299-A. Se citará como L. López Ballesteros (1829). Se usará el mismo procedimiento para los restantes manuscritos.

estimaba suficientes para hacer frente a los gastos ordinarios. Para arreglar la deuda se creó la caja de Amortización, el 4 de febrero de 1824, con una dotación específica de arbitrios y productos destinados al pago de intereses de los nuevos créditos y a la amortización de éstos y de la deuda antigua reconocida⁷.

Paralelamente, fue acometida la reforma administrativa de la Hacienda⁸, que constituye la tarea más fecunda y duradera del espléndido equipo de colaboradores de Ballesteros⁹, que era consciente de que el régimen de la administración económica influía decisivamente «en la mayor producción de los impuestos»¹⁰.

La atención de los gastos públicos requería un orden inexistente en las cuentas del Tesoro, por lo que la primera medida importante en el plano administrativo consistió en establecer un nuevo sistema de la cuenta y razón, acompañado de una racionalización del organigrama del Ministerio de Hacienda, concretada en separar las distintas fases de la gestión financiera¹¹.

Pero, a pesar de estas reformas iniciales, no se obtuvieron ingresos suficientes para cubrir los gastos y se incurrió en crecidos atrasos. La imposibilidad de incrementar la presión fiscal no dejaba más salida que la contención del gasto. Y para ésta se requería, según Ballesteros y su equipo económico, la formación de un presupuesto de gastos, propuesta en 1825¹². La falta de preparación de la propia administración y las resistencias de los inmovilistas, vehiculadas por el Consejo de Estado, frustraron el empeño.

Por otra parte, la práctica deficiente del reparto y recaudación de las contribuciones Reales de cuota fija por parte de las oligarquizadas corporaciones locales, las «dilapidaciones escandalosas»¹³, y la negligencia en el pago

⁷ J. Fontana (1973); F. Comín (1988); P. Tedde (1999) y (2015), R. Vallejo (2015), 68-171.

⁸ P. Sainz de Andino (1829), 150.

⁹ J. Fontana (1973), 70.

¹⁰ P. Sainz de Andino (1829), 179.

¹¹ Las disposiciones legales para este fin fueron los Reales decretos de 18 de diciembre de 1823, 5 de enero de 1824 y la Instrucción general para la dirección, administración, recaudación, distribución y cuenta de la real Hacienda, de 3 de julio de 1824; ver José Pinilla (1829; en *AMH*, O.P. 299-A) y J. Fontana (1973), 117.

¹² Decreto de 15 de noviembre de 1825.

¹³ Recordemos que las Rentas Provinciales, principal concepto de las llamadas contribuciones de cuota fija, significaron en 1824-1828 el 25 por 100 de los ingresos totales, F. Comín (1990a), 50.

puntual de los impuestos recaudados, erosionaban los ingresos y los hacían impredecibles¹⁴.

El resultado de este estado de cosas fue la agudización, a la altura de 1828, de los déficit y la acumulación de los atrasos: «el déficit que resultaba en cada año desde la restauración iba tomando incremento y agolpándose la suma de los atrasos de las anteriores a las obligaciones corrientes»¹⁵, lo que agudizó el malestar de los funcionarios y de los partícipes en las rentas y contratos del Estado. En el mes de marzo de 1828 se producía el temido colapso de la tesorería¹⁶. A ello se unía el recurso creciente a continuadas emisiones de deuda externa, que en la práctica sirvió para hacer frente a los gastos corrientes y a las obligaciones de la deuda acumulada. Como estas obligaciones crecían más que los ingresos, la deuda se realimentaba, deteriorando aún más el desolador panorama financiero¹⁷.

Ante la incapacidad de la riqueza del país para hacer frente a una mayor presión fiscal, no quedaba más remedio que una urgente contracción del gasto público. El instrumento para ello sería el presupuesto de gastos, que entró en vigor el 1 de mayo de 1828¹⁸. Se iniciaba así la «nueva era» de la Hacienda española, como afirmaba, con entusiasmo, López Ballesteros a fines de 1829¹⁹.

A esta altura no le faltaban a Ballesteros razones para el cierto optimismo. La liquidación efectuada en mayo de 1829 demostraba una reducción de gas-

¹⁴ La negligencia no fue eliminada, a pesar de las reglas para el apremio a los ayuntamientos, establecidas por la Instrucción de 18 de octubre de 1824. Según P. Sainz de Andino (1828), 138, las corruptelas, la malversación y la impuntualidad en los pagos eran «consecuencias inevitables del laberinto impenetrable en que está envuelta la administración municipal». Sobre la corrupción, Zafra (1994).

¹⁵ L. López Ballesteros (1829, f. 10). Para los atrasos, J. Fontana (1973), 174.

¹⁶ J. Fontana (1973), 174 y 176. No es difícil imaginar que los impagos de sueldos, y el siguiente descontento de los responsables de la gestión de los fondos públicos y de la represión del contrabando, habría de convertirse en un propicio caldo de cultivo para la defraudación.

¹⁷ Para el problema de la deuda en este período, J. Fontana (1973), 193 y ss., F. Comín (1988), 169-170; F. Comín (2016), P. Tedde (1998) y R. Vallejo (2015).

¹⁸ Según J. Fontana (1973), 180, el primer auténtico presupuesto de gastos del estado español. Para los orígenes del Presupuesto ver M. Fernández (1874), 41, M. Artola (1983), 286-287 y F. Comín y R. Vallejo (2001).

¹⁹ Para L. López Ballesteros (1829), f. 8v, aquella medida era el logro «más precioso y memorable» de su labor al frente del Ministerio.

tos y la aminoración del déficit. A ello contribuyeron el cálculo racional de las necesidades, la rendición mensual de cuentas por cada ministro y las medidas legales adoptadas sobre el «modo de proceder y responsabilidad de los Ayuntamientos del Reino en la cobranza, recaudación y pago de las contribuciones Reales de cuota fija», elaboradas por el asesor jurídico de López Ballesteros, Pedro Sainz de Andino, y aprobadas por Real decreto de 6 de julio de 1828. En su preámbulo se afirmaba que «al mismo tiempo que mi paternal solicitud preparaba con disposiciones eficaces y vigorosas las economías y reformas de que han sido susceptibles las cargas del Estado, nivelándolas con el producto de las rentas públicas, se fijaba también mi Soberana atención sobre la necesidad de asegurar los ingresos de éstos, y el pago puntual de las obligaciones a que están afectas»²⁰. Para ello separó la recaudación de la inspección y dirección de la misma, instituyendo el cobrador, se fijaba la época para los pagos y se introdujo la responsabilidad colectiva de los pueblos en el pago íntegro de los cupos fijados, que luego recogerá la reforma de 1845 para los impuestos de cupo²¹.

Esto no significa que en la práctica desapareciesen totalmente las corrupciones y arbitrariedades. No obstante, lo cierto es que a la altura de 1828 y 1829 se estaba culminando un proceso de reformas administrativas, tendentes a lograr la eficacia y la suficiencia recaudatoria, centralizando la gestión y cerrando las fisuras de un sistema en el que sólo cabía actuar con moderadas reformas, ante la imposibilidad de una política de transformaciones estructurales. Y en este camino nos encontramos a fines de 1829²², cuando se estudiaban las previsiones presupuestarias para 1830, los medios ordinarios para

²⁰ La Instrucción para la cobranza, de 6 de julio de 1828, se encuentra en la *Guía de la Real Hacienda. Parte Legislativa*. 1828, pp. 371-394. L. López Ballesteros (1829), f. 3 vº, relaciona esta «regularización de la cobranza y entrega de las contribuciones de cuota fija por los ayuntamientos, cuyos abusos y desórdenes en daño de los contribuyentes y de la Real hacienda era necesario cortar», con el conjunto de medidas para perfeccionar la gestión de los fondos públicos.

²¹ P. Sainz de Andino (1828), 143.

²² L. López Ballesteros (1829), f. 4 vº, señala lo «mucho» que se hizo desde 1824 para «la mejora de la administración, recaudación y distribución de la Real hacienda». La descripción de las medidas más importantes adoptadas entre 1824 y 1829 puede verse en Junta Especial de Hacienda (1829), f. 320, y L. López Ballesteros (1829), f. 4 y f. 35-35 vº.). El pago puntual de haberes a los funcionarios, derivado del mayor control presupuestario, en L. López Ballesteros (1829), f. 13.

lograr el equilibrio del presupuesto y cómo hacer frente al peso de una deuda creciente²³.

El déficit del presupuesto inicialmente previsto por Ballesteros era de 101,6 millones de reales²⁴. Para evitarlo proponía unas cuantas medidas, reducidas «a mejorar varias de las rentas actuales, a aumentar con ligero recargo muy pocas de las contribuciones existentes, y a crear o restablecer algunos impuestos ligeros»²⁵. Con ellas preveía obtener un ingreso adicional de 105,4 millones de reales²⁶. De esos recursos adicionales (13 partidas en total), sólo la renta del tabaco representaba un 36,4 por 100. El tabaco estancado era, pues, uno de los ingresos más sustanciosos para la Hacienda. En el quinquenio 1824-1828 representó el 13,6 por 100 del ingreso ordinario y su recaudación pasó de 45,4 millones de reales en 1824 a 100,5 millones de 1828²⁷.

Para 1830 se había previsto inicialmente un ingreso de 112 millones de reales por tabaco, pero se pretendía llegar a 150,4 millones. Este incremento se conseguiría a través de dos medidas. Una de ellas consistía en el aumento de los precios, posible, se entendía, por la inelasticidad de la demanda y las mejoras en la represión del contrabando. Ésta era la segunda medida, puesta en funcionamiento, ya para 1830, a través de todo un mecanismo articulado, formado por el recién constituido Cuerpo de Carabineros, el Resguardo marítimo, con su servicio de Guardacostas, y el reorganizado Resguardo interior, que proporcionaría «el exterminio del fraude» que escapase de las fuerzas antes citadas²⁸. Esa mejora de la represión de la defraudación, traducida en el aumento de los recursos, que pasaron del 4,5 por 100 del presupuesto total de gastos en 1828 al 6,3 por 100 en 1830 y 1831, se culminaba con «las dispo-

²³ Para la deuda a fines de 1829, y para su crecimiento y el de sus obligaciones desde 1824, J. Fontana (1973), 276-277. Los déficit, los peligros de la realimentación de la deuda y las crisis de la deuda en R. Santillán (1888), 75-76 y F. Comín (2013).

²⁴ Ballesteros hacía esa estimación a partir de los trabajos previos de la Junta especial de Hacienda creada el 1 de septiembre de 1828.

²⁵ L. López Ballesteros (1829), f. 55.

²⁶ L. López Ballesteros (1829), ff. 55vº-56.

²⁷ L. López Ballesteros (1829), ff. 20 y 21 vº, y F. Comín (1990a), Cuadro A.13.

²⁸ El R.D. para el establecimiento del Cuerpo militar de carabineros de costas y fronteras es de 9 de marzo de 1829. La organización del Resguardo interior de rentas está recogida en el R.D. de 2 de julio de 1829; *Decretos de Fernando VII. 1829*. Los cálculos son propios.

siciones penales de la próxima ley de contrabando»²⁹, que Sainz de Andino redactaba ya desde julio de 1829³⁰.

Este es, pues, el contexto en el que nació la legislación penal especial para reprimir el delito fiscal. Descartado el fomento de la riqueza contributiva³¹, el ministro consideraba que en aquel momento la única vía para lograr la suficiencia impositiva era la «aplicación de medios puramente fiscales», centrados en la lucha contra el fraude fiscal en aquellas figuras tributarias más recaudadoras —fuera de las rentas provinciales—: las rentas estancadas, especialmente el tabaco. Auxiliando la eficacia de la «fuerza», la ley penal de 1830 apuntalaría los ingresos a través de la disuasión del fraude³². Así lo entendía Sainz de Andino, para quien la persistencia del fraude generalizado erosionaba la recaudación de los «ramos más pingües» de la Hacienda, y dejaba «en el aire el grandioso sistema de presupuestos que tan acertadamente se estableció en el año 28. Luego, ¿cuál providencia era más urgente que la reforma de la legislación penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda, que debe considerarse como uno de los cimientos del sistema económico?»³³.

LA LEY PENAL ESPECIAL DE 3 DE MAYO DE 1830 Y EL NACIMIENTO DE LA EDAD CONTEMPORÁNEA DE LA TIPIFICACIÓN PENAL DEL DELITO FISCAL

Los impuestos son percibidos como algo lesivo; nadie los paga con gusto. Ese sentimiento se agudiza cuando el sistema tributario es injusto, bien por la definición de las bases, bien por su forma de recaudación, bien por el sobreesfuerzo fiscal exigido, o bien por el caos en que se mueve toda la gestión financiera, que, como consecuencia, es puesta en cuestión de forma activa o pasiva.

²⁹ L. López Ballesteros (1829), f. 67vº.

³⁰ J. Suárez y A. Mª. Berazaluce (1968), 112; P. Sainz de Andino (1830), f. 1. Para el aumento de los efectivos de Resguardos, Alonso (1994), 236.

³¹ L. López Ballesteros (1831), 304-305.

³² El uso «de leyes y de la fuerza» era lo que aconsejaba en 1829 J. Pinilla (1829), folios 163-163 vº.

³³ P. Sainz de Andino (1830), f. 4, *Proyecto de Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda formado de orden del Rey Nuestro Señor por Dn. Pedro Sainz de Andino del Consejo de S.M. y Fiscal más antiguo en el Supremo de Hacienda. 6-III-1830*, en AMH, 988.

Esto último es lo que sucedía, según Sainz de Andino, en el primer tercio del siglo XIX. La insuficiencia de los ingresos tenía como marco de fondo la pobreza y la decadencia económica del país, pero también «los resabios y malos hábitos que han dejado las revueltas pasadas» de las etapas liberales. Esto se concretaba en el desorden administrativo, y en la extensión de la corrupción y las malversaciones. A ello se unía la proliferación de jurisdicciones con facultades impositivas y la multiplicación de arbitrios o tributos, que exasperaban «los ánimos de los contribuyentes», lo que constituía un caldo de cultivo idóneo para el fraude fiscal, que gozaba de una notable legitimidad social.

Para eliminar esa amplia propensión a la defraudación sólo existían, según Andino, dos vías complementarias. La primera consistía en establecer el orden en la administración de la Hacienda pública y un nuevo sistema tributario que mejorase la naturaleza de las contribuciones vigentes y su gestión, aumentando los rendimientos, sin elevar la presión tributaria³⁴. Este programa tributario fue formulado en 1829. Se trataba de un ambicioso y atrevido plan, pues recuperaba, disfrazada, la Contribución general de Garay, y se sustentaba en los principios hacendísticos liberales defendidos por Smith —al que no citaba— en *La Riqueza de las Naciones*: suficiencia, certeza, simplicidad y comodidad, neutralidad, generalidad y baja presión fiscal, para reducir el «interés al fraude»³⁵. La vía complementaria consistía en promulgar, como mecanismo auxiliar, una ley penal contra el fraude, que pusiese fin a las deficiencias de la legislación vigente en esta materia. Por tanto, Andino concebía, con buen criterio, la criminalización de la defraudación como un momento más del programa de reforma de la gestión administrativa y del sistema fiscal, orientada al logro de una mayor eficacia, una menor corrupción y una mayor equidad.

No obstante, las precondiciones que Andino establecía para perseguir penalmente el delito fiscal no se dieron en 1830. Una reforma fiscal como la propuesta supondría trastocar no sólo la Hacienda, sino el mismo sistema social del absolutismo, por lo que era imposible que prosperase. La Ley penal de 3 de mayo nació en un marco más restringido. A principios de 1830, cuando se acababa de redactar la Ley (marzo), y cuando ésta se aprobó (mayo), nos encontramos ante un sistema tributario tradicional reforzado, próximo a

³⁴ Ideas y entrecomillados son de P. Sainz de Andino (1829), 149-150.

³⁵ P. Sainz de Andino (1829), 155.

la suficiencia, y con pocas fisuras aparentes³⁶. Por ello, el papel de aquella Ley penal era el colaborar en ese reforzamiento, con una finalidad fundamentalmente utilitarista, tendente a resolver una de las principales fallas de la práctica fiscal —la elevada defraudación en las rentas estancadas—, promoviendo el temor fiscal entre este tipo de delincuentes, que gozaban de práctica impunidad. Uno de los objetivos de la Ley era «corregir la frecuencia escandalosa con que se cometan los delitos de contrabando y defraudación, de que se siguen (sic) el trastorno del sistema económico» de la Real Hacienda, por medio de penas de «severidad extrema», tanto para los contrabandistas como para los empleados de Hacienda que colaboraban con ellos³⁷.

Para superar ese estado de cosas, la norma procedía a una clasificación de los delitos de fraude, fijaba las penas aplicables, prescribía las reglas para su investigación, y establecía la «jurisdicción privativa y especial» a quien competía el conocimiento de estos delitos y diseñaba los procesos (administrativo y judicial) para substanciar estas causas.

La Ley penal fue redactada con vocación de claridad, de eficacia y seguridad, a través de la certeza legal que ofrecía tanto a los «vasallos» como a los agentes encargados de investigar el fraude y de enjuiciarlo. En ese sentido, el Título tercero recogía las personas responsables de las investigaciones, definía el papel en ellas de las «justicias del reino» y el de la fuerza militar, para evitar «los graves abusos que se cometían tan frecuentemente por los militares a pretexto de perseguir el fraude»³⁸.

Desde el punto de vista jurisdiccional (Título IV), la Ley conservaba la figura del Superintendente general como Juez único y privativo en primera instancia para conocer de todos los delitos de contrabando y defraudación cometidos en el reino. Esta función sería ejercida directamente o por medio de sus Subdelegados, en los partidos judiciales de Rentas, o de los especiales en que se delegase en casos particulares³⁹. A esta jurisdicción privativa de la

³⁶ El acercamiento a la nivelación del presupuesto, debido al descenso de los gastos y al rigor de la gestión de Ballesteros tras 1828, es resaltado por Piernas (1901), 116-117, que destaca asimismo la regularidad no acostumbrada con que se cubrieron otras obligaciones del Estado. F. Comín (1988), 88 explicó las dificultades para cuantificar el saldo presupuestario del período, por la escasa nitidez con que eran contabilizados los ingresos extraordinarios, según su concepción actual.

³⁷ P. Sainz de Andino (1830), folios 1, 9 y 3.

³⁸ P. Sainz de Andino (1830), f. 11.

³⁹ Artículo 125 de la Ley penal.

Hacienda quedaban sujetas todas las personas que incurriesen en este tipo de delitos, «sin excepción de clase ni fuero»⁴⁰, lo que demuestra la generalidad y la dureza con la que se pretendía actuar en estos casos⁴¹.

Como correspondía a un sistema político —y penal— absolutista, las sanciones tributarias, aunque graduadas en función del acto delictivo y del grado de culpabilidad⁴², eran de extremada dureza. Comprendían multas, penas privativas de libertad, penas corporales y la muerte a garrote para los casos más graves; en definitiva, «todas las que permite emplear el estado actual de los establecimientos de corrección y punición que se conocen en el Reino»⁴³.

Los procesos para resolver estos casos y aplicar las sanciones correspondientes, buscaban la rapidez y las garantías de los encausados⁴⁴. Por esa razón, la Ley recogía dos tipos de procedimiento: el judicial, para los casos más graves (art. 134), y el administrativo, para aquéllos fraudes comprobados en el acto y cuya pena se reducía a una multa de cuantía reducida. De este último tipo eran las «defraudaciones de derechos de puertas, rentas provinciales y demás impuestos sobre el consumo y el movimiento de los frutos»⁴⁵.

Un modo de proceder similar era el adoptado para la «imposición de penas pecuniarias en los fraudes de contribuciones directas», si bien como no existían aprehensiones que sirvieran de prueba, la verdad de la defraudación se buscaba por medio de juicios verbales, de los que quedarían notas exactas justificando las decisiones, por si algún interesado interpusiese recurso ante la Subdelegación de partido⁴⁶.

⁴⁰ P. Sainz de Andino (1830), f. 12.

⁴¹ Aunque las exenciones de las clases privilegiadas, «esenciales en la formas del gobierno monárquico», obligaban a aplicarlas a este grupo social de «un modo decoroso»; P. Sainz de Andino (1830), f. 10.

⁴² P. Sainz de Andino (1830), f. 8.

⁴³ P. Sainz de Andino (1830), f. 7.

⁴⁴ Había que asegurar «el castigo pronto e irremisible de estos delitos» y era de *suma urgencia* salvar a los «vasallos de las vejaciones frequentísimas que experimentaban por el vicioso sistema de la legislación vigente», P. Sainz de Andino (1830), f. 12.

⁴⁵ P. Sainz de Andino (1830), f. 13. En este caso, y para evitar el arbitrio de los encargados de la recaudación, se sujetaba el procedimiento administrativo a reglas precisas, dejando abierta la puerta a un recurso de agravio sin costo. Ver artículos 135 a 139 de la Ley penal.

⁴⁶ «La penas por defraudación de contribuciones directas que no excedan de quinientos reales, se impondrán por el Juez ordinario del pueblo en que se haya dado el fraude, oyendo instructivamente al recaudador de la contribución o al síndico del Ayuntamiento, si el repartimiento y cobranza estuviere a cargo de esta corporación», (art. 4).

La Ley penal de 1830 establecía, de este modo, dos tipos de procesos, que luego aparecerán claramente diferenciados en el R.D. de 20 de junio de 1852, que también recogería los mismos tipos delictivos objeto de sanción.

En efecto, en materia de tipificación —no tanto de técnica, que será más precisa en 1852—, la Ley de 1830 era innovadora, y sentaba el precedente de lo que será la clasificación en la legislación penal especial del siglo XIX de este tipo de infracciones tributarias. Aquella tipificación se basaba en dos criterios: 1) la calidad de la acción del delincuente y su grado de participación en el delito, y 2) la materia del delito y la clase de renta sobre que recaía el fraude.

Desde el punto de vista de la materia, distinguía entre contrabando y defraudación. El contrabando podía ser primer y segundo grado, según se tratase de rentas estancadas y de géneros prohibidos, respectivamente. La defraudación era entendida como toda «sustracción de los impuestos establecidos sobre el tráfico o consumo de géneros de lícito comercio o varios contratos o granjerías»⁴⁷. Así, el delito de defraudación se extendía a las rentas de aduanas, las rentas provinciales y los derechos de puertas —donde podía darse una ocultación total o parcial de las mercancías sujetas a imposición—, así como a las contribuciones directas, cuando por omisión, falsedad, ocultación, simulación o «toda otra especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones» de los impuestos, se buscaba eludir o disminuir el pago de las cuotas⁴⁸.

Andino tampoco olvidaba incluir entre este tipo de delitos la connivencia de los empleados de la Hacienda en el contrabando o la defraudación, y todas las omisiones de las Autoridades y funcionarios públicos que facilitasen aquellas acciones delictivas.

Por tanto, Sainz de Andino plasmaba una concepción amplia del fraude fiscal, precedente de la legislación penal especial posterior para este tipo de delitos. Ahí reside posiblemente una de las mayores virtudes de la Ley penal de 1830.

Pero una cosa son las normas y otra muy distinta la aplicación efectiva de las mismas. La ley, todos sabemos, es muchas veces letra muerta. Y para la legislación penal tributaria en España, este aserto es una verdad suficientemente corroborada por los hechos.

⁴⁷ P. Sainz de Andino (1830), f. 6.

⁴⁸ Artículo 14 de la Ley penal.

Un delito se crea, y esa creación tiene lugar cuando existe en la sociedad o en los gobernantes la conciencia de que es preciso proteger determinado valor social o económico. El delito presupone en la mayoría de los casos determinados valores ético-sociales preexistentes, pero otras veces se establece precisamente para devolver vigencia a un valor que la ha perdido o para implantar uno nuevo⁴⁹.

Esto último es lo que se buscaba con la ley de 1830 sobre los delitos de fraude. En una sociedad absolutista, sin representación política ciudadana, como la española de 1830, las normas no reflejaban la voluntad y los valores de los individuos. Existía además una amplia legitimación del fraude fiscal, lo que hacía difícil en la práctica luchar contra esta delincuencia.

Había, pues, que actuar desde arriba, generando nuevamente en la sociedad la conciencia de que pagar los impuestos era una *obligación civil*, como se esforzaba en demostrar Andino⁵⁰, porque la elusión iba en perjuicio de las necesidades del Estado, de la economía del país y de los mismos contribuyentes, a través de una mayor presión fiscal efectiva. Para ello se creaba el delito fiscal. Ahora bien, es probable que aquella creación fuese más allá de lo comúnmente aceptado por la clase dirigente. No hay que olvidar que a los responsables económicos del ministerio les preocupaba el contrabando y el descenso de los rendimientos que generaba en las rentas estancadas y en la renta de Aduanas; es decir, las partidas más recaudadoras en aquéllos momentos. Preocupaban menos los fraudes en las rentas provinciales y en las contribuciones directas existentes. Y no sólo porque éstas últimas fuesen relativamente menos recaudadoras, sino porque reducir la defraudación en éstos tributos significaría romper con la intervención de las oligarquías locales en la gestión de las rentas reales en los pueblos, y reformar el esquema tributario vigente, estableciendo impuestos gestionados más activamente por la administración de la Hacienda real. Ahora bien, recomponer aquel cuadro fiscal significaba demoler uno de los cimientos del edificio del antiguo régimen. Es decir, una alternativa inviable, como demuestra la frustrada reforma Garay de 1817.

Sin esas reformas, imposibilitadas políticamente por el absolutismo, y social y económicamente por el atraso español, es inimaginable pensar en una reducción sustancial de los fraudes a la Hacienda. Los tribunales son siempre

⁴⁹ G. Rodríguez Mourullo (1974), 33.

⁵⁰ P. Sainz de Andino (1830), f. 3.

un recurso extremo, que en ningún caso solventa las insuficiencias del diseño tributario.

Los acontecimientos desatados a mediados de 1830, a raíz de la revolución francesa del mes de julio, nos impiden comprobar la eficacia esperada en la represión física del contrabando, y las virtualidades de la ley penal para reprimir el fraude. La sobrevenida crisis política interna se encargó de aflojar la fragilidad de la Hacienda restaurada, que entraba en una vía agónica ante la imposibilidad de acudir al crédito exterior, debido a los acontecimientos revolucionarios en Francia y Bélgica. El orden en la gestión, la centralización de los recursos del Tesoro, y fomentar los ingresos, potenciando la riqueza del país, que había llegado al límite de la carga fiscal tolerable, eran las únicas vías posibles para mantener el solvencia financiera⁵¹. Pero, la primacía de los problemas políticos y el destino del Cuerpo de carabineros hacia funciones de orden público, echó por tierra el empeño financiero desplegado desde 1828, de forma que en 1831 se habían descompuesto los equilibrios logrados. Desde 1831 empezaba un período de déficit presupuestario endémico y de vaciamiento total de las arcas del Tesoro⁵². La guerra civil que estallo en 1833 complicaría aún más las cosas, por sus costes económicos directos y el caos administrativo en que sumió la gestión presupuestaria.

En este contexto, la ley penal de represión del fraude, que llegó cuando el edificio del absolutismo terminal se resquebrajaba, muy poco podía hacer para desincentivar este tipo de conductas delictivas. Es más, en 1835 quedó totalmente desautorizada por el Gobierno. Éste creó una «comisión de visita para que abocase (sic) las causas pendientes, y aun revisara las ya falladas, con arreglo a principios opuestos enteramente a los de la mencionada ley»⁵³. Los Tribunales habían de sujetar sus fallos a los de la comisión de visita, y aunque posteriormente aquélla se declaró otra vez en vigencia (1846), esos vaivenes produjeron una jurisprudencia diversa en los Tribunales de Justicia. Según Pío Agustín Carrasco podía decirse que «el prudente arbitrio de éstos había

⁵¹ Estos eran el diagnóstico y las recetas de L. López Ballesteros (1830), 36-37, en octubre de 1830. El concepto de carga fiscal tolerable es de A.T. Peacock y J. Wiseman (1961). El crecimiento de esfuerzo fiscal desde 1824, aproximado por los impuestos per cápita, en F. Comín (1990a), 46.

⁵² J. Fontana (1977), 43.

⁵³ P. Agustín Carrasco (1852), 7.

sustituido a la ley»⁵⁴. Santillán, casi siempre ponderado en sus juicios, va más allá y denuncia el «estado de anarquía en que se encontraba toda la parte contenciosa de Hacienda»⁵⁵ en los años cuarenta, lo que aconsejaba la redacción de una nueva Ley penal. Ésta se abordó con el conjunto de reformas administrativas que acompañaron a la reforma tributaria de 1845, primero por Santillán (1847) y a continuación por Bravo Murillo (1849).

EL REAL DECRETO DE 20 DE JUNIO DE 1852 SOBRE JURISDICCIÓN DE HACIENDA Y REPRESIÓN DE LOS DELITOS DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN

REFORMA TRIBUTARIA DE 1845, REFORMA ADMINISTRATIVA Y LEY PENAL SOBRE DELITOS CONTRA LA HACIENDA

El fin de la guerra carlista facilitó el asentamiento del liberalismo y la normalidad política. Ese nuevo marco político y la supresión de las fiscalidades privadas permitieron diseñar la necesaria reforma tributaria, que culminó en 1845, con la implantación en España de su primer sistema fiscal propiamente dicho, por su coherencia y su generalidad⁵⁶.

Esta modernización del cuadro impositivo fue acompañada de las reformas administrativas para garantizar la recaudación⁵⁷, completadas con las medidas tomadas por Bravo Murillo como ministro del ramo entre 1849 y 1852⁵⁸,

⁵⁴ P. Agustín Carrasco (1852), 8. La ley penal no fue ajena a aquel marco que F. Comín (1988), 201-202 ha calificado de «reformas y contrarreformas» de la Hacienda, frecuentes entre 1808 y 1845 y paralelas a los cambios políticos que modificaban la ordenación jurídica de la propiedad o la legislación económica. Para el restablecimiento de los juzgados especiales de Hacienda en 1846, J. Escriche (1874), 2, 531.

⁵⁵ R. Santillán (1960), 121.

⁵⁶ R. Santillán (1888), J. Piernas Hurtado (1901), F. Estapé (1971), E. Fuentes Quintana (1990), J. Fontana (1977), F. Comín (1988, 1990a y 1990b), R. Vallejo (2001a, 2001b y 2001c) y F. Comín y R. Vallejo (2002).

⁵⁷ C. Albiñana (1986), 158, y R. Santillán (1888), 2-3, 342 y ss., 358; y R. Santillán (1960), t. 2, 46.

⁵⁸ C. Albiñana (1986), 158 subraya que la reforma administrativa de Bravo Murillo fue componente esencial de las medidas organizativas iniciadas en 1845. José J. Piernas Hurtado

porque en la organización de la Hacienda se había adelantado bastante en 1845 pero quedaba todavía mucho por andar⁵⁹. Ramón Santillán intentó profundizar en la misma durante su corta estancia al frente de la cartera de Hacienda en 1847. Así, llevó a las Cortes un proyecto de Ley de Administración y de Contabilidad⁶⁰ y, además de otras propuestas, presentó un proyecto de Ley Penal y Jurisdicción de Hacienda, en marzo de 1847⁶¹. Pero, los vaivenes políticos los dejaron en suspenso. Fue con la llegada de Bravo Murillo a este Ministerio, en agosto de 1849, cuando sería posible completar la reforma.

La Hacienda con la que se encontró Bravo Murillo estaba conformada por un nuevo y «verdadero sistema» fiscal, incapaz, no obstante, de lograr la suficiencia a corto plazo⁶². El volumen de los déficit era relativamente inferior al que arrojaban las cuentas públicas entre el inicio de la guerra carlista y 1843, que se situaba en torno al 30 por 100, las obligaciones de la deuda también habían caído relativamente, a raíz del arreglo parcial efectuado por Mon antes de la reforma fiscal de 1845⁶³. Pero el problema global del endeudamiento heredado de las décadas previas no se había resuelto, y se hizo urgente. Como tal pasó a la agenda política de Bravo Murillo. La Comisión creada en 1848 para elaborar un proyecto de arreglo de la deuda consolidada (que devengaba intereses) y la deuda sin consolidar (que no los devengaba), tanto interior como exterior, estimó la deuda en circulación a fines de 1848 en 14 027,8 millones de reales⁶⁴ (esto es, multiplicaba por 11,4 los ingresos ordinarios previstos para en los presupuestos de 1849, cifrados en 1 227,3 millones de reales).

(1901), 141, había afirmado en esta misma línea que «Mon y Bravo Murillo realizaron en mucha parte la obra de organizar sobre bases racionales la vida económica del Estado». R. Vallejo (2001a) y J. Pro (2006a y 2006b).

⁵⁹ Reconocía R. Santillán (1960), t. 2, 179-180.

⁶⁰ R. Santillán (1960), t. 2, 114; y R. Santillán (1888), 365.

⁶¹ *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (DSC)*, 62, 18-3-1847, pp. 1045-1055; y, R. Santillán (1960), t. 2, 121; y R. Santillán (1888), 367.

⁶² J. Bravo Murillo (1865), 43; R. Santillán (1960), t. 2, 144.

⁶³ Mon procedió al arreglo de la deuda flotante (anticipaciones) antes de 1845. Eso hizo caer los gastos medios de la deuda desde 243 millones de reales en 1841-1843 a 127 millones en 1845-1849; F. Estapé (1971), 40-56, y F. Comín (1990a), 73. Con todo, Mon no abordó el problema global de los pasivos del Estado, de modo que a la altura de 1849-1850 la situación de la deuda pública era de confusión y marasmo, por la multiplicidad de títulos en circulación y su volumen, lo que hacía inevitable un arreglo.

⁶⁴ *Gaceta de Madrid*, 5754, 02-05-1850, p. 3. El plan de arreglo diseñado por esta Comisión lleva fecha de 30 de abril de 1849, con Mon nuevamente en Hacienda.

Las cifras de la Hacienda pública para el período 1845-1849 son mal conocidas. La Cortes sólo votaron dos presupuestos (1845 y 1849); los restantes fueron aprobados por autorización del gobierno; no se conocen las cifras de Tesorería, ni hay cifras liquidadas. Pero sabemos que los ejercicios presupuestarios de estos años se cerraron con déficit y que esto obligó a multiplicar, una vez más, los artificios extraordinarios para salir al paso. Eustaquio Toledano resumió así la situación:

desde el 45 al 50, los gastos públicos ascendieron constantemente a mayor cifra que los ingresos calculados excesivamente en los presupuestos; el arreglo de la deuda, que tan necesario se hacía para elevar el crédito nacional, no se llevó a efecto; en 1846, 47 y 48 hubo autorizaciones para cobrar los impuestos, contándose sólo dos leyes de presupuestos, la del 45 y 49, ineficaces en su observancia por el déficit constantemente producido; ciertas atenciones públicas, y especialmente las del personal, dejaron de ser atendidas en aquellos cinco años con toda la religiosidad, que era de esperar, varios ramos de recursos, y especialmente los de nueva creación, sufrieron muchas rebajas y disminuciones por la dificultad de su planteamiento; la desamortización de los bienes nacionales, que tanto hubiera podido producir, fue en aquel tiempo, para la amortización de la deuda y para el tesoro, de escasos resultados, comparándolos con los de los años anteriores, y la hacienda pública, en una palabra, tan alterada en sus bases, tan ensanchada en su círculo, tan reglamentada en su acción [...], sufrió varias vicisitudes y alteraciones antes de consolidarse definitivamente⁶⁵.

Mon atribuyó en 1851 esas dificultades a la contrarreforma fiscal de 1846, adoptada por el ministro de Hacienda Peña Aguayo en febrero de 1846, que rebajó el presupuesto de ingresos en 70 millones de reales, «de manera que [en los años siguientes], sin la rebaja de esos ciento y tantos millones, no hubiera habido los graves conflictos en que se ha visto el Tesoro para cubrir las atenciones del Estado; no hubiera habido necesidad de empréstitos forzosos, como el de 1848; no hubiera habido esos déficits que han dado lugar a que se apele a diferentes recursos»⁶⁶.

El déficit descrito no se debió sólo a los recortes de impuestos con la contrarreforma fiscal; simplemente el sistema fiscal fue incapaz de alcanzar el nivel de los gastos, y esta dificultad aumentó con la recesión económica y la

⁶⁵ E. Toledano (1859-1963), 718-722.

⁶⁶ Mon, DSC-CD, 51, 13-2-1851, 1000-1001 y DSC-CD, 43, 21-1-1850, 1062. Reforma y contrarreforma fiscal en 1845-1852 fueron estudiadas en R. Vallejo (2001a, 2001b y 2001c) y F. Comín y R. Vallejo (2002).

conflictividad política, en 1847-1848, que debilitó los ingresos e incrementó el gasto. Creció el gasto militar empujado por los gastos extraordinarios provocados por la movilización militar en respuesta preventiva a los sucesos revolucionarios de Francia en febrero de 1848 y para la represión de los brotes revolucionarios en España y el nuevo episodio de la guerra carlista. Las obligaciones presupuestarias de 1848 no pudieron ser cubiertas; varios servicios públicos fueron notablemente desatendidos, en tanto que los ingresos en aquel año conflictivo, «de revueltas y trastornos», sufrieron una considerable caída en algunos ramos, de modo que el ejercicio de 1848 «se despedía dejando la situación de la hacienda en un estado más lamentable, si se quiere, que aquél en que la había encontrado»⁶⁷ el ministro del ramo.

El déficit vino acompañado de la multiplicación de las fórmulas de financiación o endeudamiento para hacer frente a los descubiertos del Tesoro. Uno de ellas fue estrechar la ligazón del Banco de San Fernando a la Hacienda, a través de una serie de convenios que llevaron a prestar funciones de Tesorería a la Hacienda, desde el 13 de junio de 1844, a cambio de proporcionar anticipaciones para las necesidades del gobierno (corrientes o extraordinarias), en sustitución de las anticipaciones de fondos de particulares, a las que se había renunciado tras el arreglo parcial de la deuda flotante en 1844⁶⁸. Se establecía entonces no exactamente una organización de la Tesorería del Tesoro, sino más bien un sistema de deuda flotante⁶⁹.

Estas anticipaciones generaron problemas de liquidez al Banco, que se manifestaron en la crisis financiera de 1847, con origen en Gran Bretaña. En 1847 el Tesoro, que tenía un descubierto con el Banco de 205,9 millones de reales en julio de ese año, tuvo que acudir en auxilio de la entidad, liquidando los atrasos, de forma que la posición deudora del Tesoro se redujo, aunque remontó nuevamente en 1848, porque entre enero y agosto de 1848 se le exigió al Banco dar mayor cantidad al Tesoro de la que le produjera la recaudación de impuestos. Esto se volvió insostenible y llevó a rescindir el contrato por el que el Banco servía como cajero del Gobierno en septiembre de 1848⁷⁰. El Banco siguió prestando, no obstante, servicios al Tesoro, pero se redujeron a partir de 1849, tras su reordenación y el nombramiento de Santillán como Gobernador del mismo.

⁶⁷ E. Toledano (1858-1963), 707-709.

⁶⁸ Estas nuevas anticipaciones, en P. Tedde (1999), 221-225.

⁶⁹ La expresión es de J. Piernas Hurtado (1901), II, 641.

⁷⁰ P. Tedde (1999), 230.

En 1848, debilitada la posición financiera del Banco y, como consecuencia de los acontecimientos inesperados y extraordinarios descritos, el gobierno demandó autorización para «levantar» 200 millones de reales por los medios que considerara más convenientes. Hacienda apeló a «diferentes recursos» extraordinarios para lograrlos. Uno de ellos fue la desamortización y venta de todos los bienes y derechos de las encomiendas de las cuatro órdenes militares y de la de la orden de San Juan de Jerusalén (junio de 1848)⁷¹. Otro fue el recurso al señoreaje en forma de anticipo o préstamo forzoso, decretado por el ministro Orlando en 1848 con el carácter de reintegrable, de 100 millones de reales, que se repartieron entre los principales contribuyentes de la Contribución de inmuebles y de la Contribución industrial, a cambio de la entrega de billetes del Tesoro al 6 % de interés. También se aprobó un donativo forzoso de una mensualidad de los funcionarios públicos, con excepción de los militares en activo. La recaudación de estos recursos fue rápida, según señaló Santillán (1888)⁷². Ese año de «revueltas y trastornos» algunos ingresos sufrieron una considerable caída, y aunque la contribución industrial aumentó su cupo de 50 millones de reales, la situación a finales de año era peor que a fines de 1847. Al igual que se había hecho en 1847, en 1848 se proyectó arreglar la deuda consolidada y la deuda sin consolidar, por medio una comisión al efecto, que estimó la deuda en circulación a fines de 1848 en algo más de catorce mil millones de reales, como se dijo arriba, y elaboró un proyecto de reforma de la deuda⁷³.

La situación «angustiosa» del Tesoro impedía, no obstante, todo compromiso con los acreedores. Así por ejemplo, el anticipo forzoso reintegrable en 1849 sólo fue devuelto en parte, de modo que el resto fue aplazado a los años 1850 y 1851. Esta fue la tónica de estos años: arrojar sobre los presupuestos siguientes los compromisos de amortizar la deuda flotante dentro del ejercicio previsto. En 1849 también se recurrió, para disimular el déficit, a la práctica de los presupuestos extraordinarios, práctica que continuó Bravo Murillo en 1850-1852⁷⁴. Mon también dio en 1849 un nuevo ordenamiento al Banco Español de San Fernando y procedió a la reforma arancelaria, en sentido librecambista, por motivos económicos y fiscales, esto es, para re-

⁷¹ Orden de 11 de junio de 1848. R. Vallejo (1992).

⁷² El anticipo forzoso en R.D. de 21-6-1848.

⁷³ R. Vallejo (2015), 180.

⁷⁴ E. Toledano (1859-1963), I, 713 y ss.

forzar la renta de aduanas como medio para combatir la insuficiencia del sistema tributario⁷⁵.

La revisión del sistema fiscal, para mejorar su equidad y fortalecer sus rendimientos, fue tarea que se impuso Bravo Murillo al acceder al ministerio de Hacienda en agosto de 1849. Sometió a estudio el sistema tributario, primero por vía parlamentaria (1849), posteriormente por medio de una Comisión técnica extraparlamentaria, presidida por Santillán⁷⁶. Aquella evaluación técnica de la reforma fiscal obedecía, básicamente, a tres motivos. Uno, la comprobada insuficiencia del nuevo sistema fiscal; dos, la desigualdad individual y sectorial ante los impuestos, más allá de la diferente presión fiscal soportada por la industria y la agricultura; en tercer lugar, la importancia del endeudamiento, acrecentada en 1845-1849 por las dificultades para hacer frente a los gastos corrientes, la «falta de pago de los intereses reconocidos»⁷⁷ y, nuevamente, la autoalimentación de la deuda flotante, debido a su ritmo de crecimiento mayor que el de los ingresos ordinarios. Esta circunstancia situó el arreglo de la deuda en un primer plano de la agenda política. Mon había trabajado en ella en 1845 y en 1849. En 1847 y 1848 hubo sendos planes de liquidación, con un alcance parcial en el proyecto de 1847; Juan Bravo Murillo se vio obligado a afrontarla en 1850-1851. Estamos en 1850 ante una crisis estructural de la deuda pública, que Piernas Hurtado describió en estos términos: «La variedad infinita de sus títulos y conceptos daba lugar a una espantosa confusión y a los agios más inmorales»; además, los gobiernos sólo habían atendido parcialmente las obligaciones de la deuda interior, mientras que «la extranjera se hallaba abandonada desde 1835»⁷⁸.

El problema era doble: de crédito internacional del país (la solvencia), al no afrontar la Hacienda española sus obligaciones pasadas con unos acreedores movilizados frente al gobierno y de crecimiento de la deuda del tesoro. Éste último comprometía la estabilidad financiera e hipotecaba la actuación de los gobiernos, porque arrojaba una carga adicional, que se entendía ineludible, a los presupuestos inmediatos, dado que se acudió a créditos extraordi-

⁷⁵ Esto se explica en F. Comín y R. Vallejo (2002).

⁷⁶ Estudiadas en R. Vallejo (2001a, 2001b, 2001c) y F. Comín y R. Vallejo (2002).

⁷⁷ Real decreto de 11 de mayo de 1848 estableciendo una comisión para formar un proyecto de arreglo de la deuda consolidada y no consolidada, interior y exterior, *Gaceta de Madrid*, 4990, 13-05-1848, 1.

⁷⁸ J. Piernas Hurtado (1901), II, 558-596.

narios sobre los ingresos del año siguiente⁷⁹. Para Eustaquio Toledano, a fines de 1949, cuando llegó Juan Bravo Murillo al Ministerio de Hacienda, se estaba en una «situación parecida a la que se presentaba la hacienda en [18]44, cuando don Alejandro Mon se encargó de la secretaría de la misma»⁸⁰. Los gobiernos se volvían a encontrar atrapados en el círculo vicioso del endeudamiento.

Bravo Murillo estaba obligado a nivelar los presupuestos. Tenía tres alternativas. La primera, las «economías» en el gasto y crear nuevos impuestos. La segunda, aumentar la carga fiscal, mejorando «el asiento y recaudación» de los impuestos implantados en 1845. En tercer lugar, cabía regularizar el funcionamiento de la tesorería y perfeccionar la gestión económico-financiera con una ley de administración de la hacienda pública y la contabilidad general del estado. Tocó los tres palos posibles. La labor de Bravo Murillo en Hacienda tuvo un criterio rector: «regularizar desde enero inmediato [1850] la cuenta de tesorería; para satisfacer con exactitud todas las obligaciones y establecer el orden conveniente en la administración y contabilidad de la cosa pública» de forma que todo lo que se gastase desde enero de 1850 «se arreglase en todo al presupuesto presentado, estableciendo la contabilidad con arreglo al mismo», esto es, que quedase «cortada la cuenta del tesoro, separando el pasado del porvenir»⁸¹. Y tuvo como principio fundamental, en 1849, la nivelación presupuestaria, por lo que este ministro desarrolló un programa hacendístico basado en la economía de gastos y en la mejora de los ingresos, apoyada en un conjunto combinado de reformas administrativas⁸²,

⁷⁹ Lo vemos en 1849, con el aplazamiento de la amortización del préstamo forzoso de 1848. Sucedío igualmente en 1850, pues «a pesar de los esfuerzos hechos por el gobierno para nivelar los presupuestos [...], no se pudo evitar que hubiera en el de gastos un déficit de más de 30 millones, quedando por cobrar al terminar aquel más de 46»; E. Toledano (1859-1963), I, 736.

⁸⁰ E. Toledano (1859-1963), I, 723. Sobre Bravo Murillo en Hacienda, R. Vallejo (2001a), 160-171, C. García y J. Pro (2015, 2006a y 2006b), 139-163.

⁸¹ Medidas con este fin fueron: 1) R.D. de 24-10-1849 e Instrucción de 25-01-1850 que ordenaba ingresar en el Tesoro público los productos íntegros de todas las rentas, impuestos y derechos; la ley de administración y contabilidad, de 20-02-1850 y el R.D. de 10-05-1851 que centralizaba la recaudación y la distribución de los pagos en el Tesoro público, suprimiendo las pagadurías especiales de los ministerios; J. Piernas Hurtado (1901), I, 639. Se trata pues de un avance notable hacia la unidad del Tesoro (aunque quedaron algunas cajas especiales), que tardó en alcanzarse, y en la que hubo retrocesos en el siglo xx.

⁸² Esta es una constante en sus tres años al frente de Hacienda: el objetivo de acabar con el déficit con unos medios que, como afirmaba R. Santillán (1960), t. 2, 136, «no eran otros

a las que se unió, ya desde febrero de 1850, el arreglo de la deuda, por más que en un principio estimaba que el momento de acometer la solución de la deuda vendría tras completarse la reforma de la gestión presupuestaria y lograr la suficiencia presupuestaria⁸³.

Bravo Murillo confiaba, de este modo, en un arreglo completo de la Hacienda pública que permitiera la nivelación presupuestaria, apoyándose en tres medidas de reforma administrativa: 1), la centralización de los fondos del Estado; 2), la reforma de la contabilidad; y 3), la simplificación y mayor unidad en la administración de la Hacienda en las provincias. Una serie de disposiciones complementarias colaborarían dichas medidas. Entre ellas se encontraba la reforma de la normativa vigente para «la represión del contrabando»⁸⁴.

Este programa se planteó inmediatamente, al presentarse, en noviembre de 1849, un presupuesto restrictivo, con recorte de gastos, unido a los arreglos relativos a la organización de la administración de las rentas públicas, a la centralización de los fondos del Estado y a la contabilidad. Para su reforma administrativa presentó un proyecto de ley de Administración y Contabilidad, al que acompañó con una propuesta de *Ley Penal sobre jurisdicción de Hacienda y delitos, penas y procedimientos en materia de contrabando y defraudación*.

Por tanto, esta última proposición de ley criminal sobre delitos fiscales se formulaba en un contexto presupuestario con unas urgencias un tanto diferentes a las que comprobamos para la época de López Ballesteros, cuando la lucha contra la defraudación, y especialmente contra el contrabando, constituía una necesidad apremiante para mejorar los deteriorados ingresos ordinarios. Las reformas tributaria y arancelaria de 1845 y 1849 habían configurado una Hacienda más equilibrada por el lado de los ingresos, donde aduanas y efectos estancados pesaban menos que en la época de Ballesteros⁸⁵, y dotada con un arancel de aduanas (1849) que suprimía la mayor parte de las prohibiciones y racionalizaba el proteccionismo⁸⁶. Esto explica que la nue-

que el de la economía en los gastos y el aumento de las rentas al favor de mejoras administrativas».

⁸³ J. Bravo Murillo (1865), 53.

⁸⁴ J. Bravo Murillo (1865), 54.

⁸⁵ Entre 1824 y 1832, las principales rentas estancadas (tabacos y sal) y el derecho de aduanas representaban un 39,8% del ingreso ordinario; en el período 1845-1850 esos mismos conceptos un 32,5%; según cálculos propios y los de F. Comín (1988), vol. 1, 149.

⁸⁶ F. Comín y R. Vallejo (2002), 409-469.

va Ley penal sobre la defraudación fuese planteada en 1849 más en términos de perfeccionamiento administrativo que de expediente para reforzar, a corto plazo, los ingresos del Estado, desincentivando el contrabando y la defraudación. Estamos, pues, ante una reforma en «íntimo enlace con las reformas y mejoras en los diversos ramos de la administración económica»⁸⁷ que se estaban acometiendo durante aquellos días, y adecuada a las exigencias del nuevo marco jurídico constitucional de 1845.

EL DELITO FISCAL EN EL REAL DECRETO DE 20 DE JUNIO DE 1852: ALCANCE CONCEPTUAL Y LÍMITES

El *Proyecto de ley sobre jurisdicción de hacienda, y los delitos, penas y procedimientos en materia de contrabando y defraudación* de 1849 pretendía dar respuesta a la situación de anomalía en que se encontraba la jurisdicción privativa para los negocios civiles y criminales en materia de Hacienda, ya que no se ajustaba a los principios constitucionales vigentes, ni al estado de la ciencia administrativa y de la legislación⁸⁸.

La existente era una ley del período absolutista, la actuación de los tribunales de Hacienda en las dos últimas décadas se había movido en el caos y la confusión⁸⁹, y el artículo 7 del Código penal de la España liberal, aprobado en 1848, había remitido a una ley penal especial la regulación de los delitos de contrabando y defraudación⁹⁰. De ahí la necesidad jurídica de presentar un proyecto de Ley, que se aprobó en el Senado el 17 de enero de 1850, pero se obstaculizó en el Congreso, por la oposición que progresistas y sobre todo algunas facciones de los moderados plantearon a los Gobiernos en que participó Bravo Murillo. Esta fue la razón por la que una materia de ley fue legalizada irregularmente como Real decreto, el 20 de junio de 1852.

Éste, no obstante, tuvo una larga vida, ya que pervivió hasta 1904, en parte porque se trató de una norma técnicamente bien elaborada, por hombres y juristas que conocían adecuadamente el sistema tributario y el funciona-

⁸⁷ Según Bravo Murillo; ver Exposición de motivos del Proyecto de Ley sobre jurisdicción de Hacienda, *Diario de Sesiones del Senado (DSS)*, 6, 26-11-1849, 55.

⁸⁸ Exposición de motivos del Proyecto de Ley, *DSS*, 6, 26-11-1849, 55.

⁸⁹ R. Santillán (1888), 367.

⁹⁰ Lo explicó el senador Lazuriaga, miembro de la Comisión General de Codificación, *DSS*, 19, 7-1-1850, 236.

miento de la Administración de Hacienda⁹¹. Sin embargo, el proyecto de ley, durante el período que va desde su presentación en las Cortes (1849) hasta su aprobación (1852), sufrió algún cambio significativo, no tan meditado desde el punto de vista jurídico, aunque pudo ser decisivo para su perdurabilidad, ya que se olvidó de la parte procesal para los delitos de defraudación en las contribuciones directas —y en algunas indirectas—. Esto iba a afectar indudablemente al alcance de la represión penal de las infracciones tributarias, que se tipificaban con un criterio amplio, como hacía la Ley penal de 1830, y sería determinante, junto a la actuación de los gobiernos en la segunda mitad del XIX, empeñados en despenalizar el fraude, para limitar sus posibilidades de aplicación, como ahora veremos.

En la parte procesal, novedosa porque introducía un proceso administrativo-judicial para los delitos de contrabando y defraudación, el Real Decreto de 20 de junio de 1852 difería sustancialmente del Proyecto de Ley presentado por el Gobierno y del dictaminado por la Comisión del Senado en 1849⁹². El procedimiento aprobado se limitó a los delitos de contrabando y defraudación de las rentas estancadas y del derecho de aduanas (la defraudación en sentido estricto)⁹³. Por el contrario, no efectuaba referencia alguna a los procesos para imposición de sanciones en los restantes supuestos de defraudación, referencia que sí existía en el Proyecto presentado al Senado y en el texto aprobado en esta Cámara en enero de 1850. Éste supeditaba las infracciones y las sanciones tributarias establecidas por los reglamentos e instrucciones de cada impuesto —directo o indirecto— a lo preceptuado por esta ley penal especial⁹⁴.

⁹¹ R. Santillán (1888), 367-368.

⁹² Para el Dictamen de la Comisión, ver DSS, 9, 18-12-1849, 95-106.

⁹³ El Título IV, dedicado al enjuiciamiento, se refiere sólo a los «Procedimientos en Materia de Contrabando y Defraudación». No queda nada claro en este Título IV que los supuestos de defraudación total (elusión) de los derechos de consumos o de puertas se hallen comprendidos en dicho enjuiciamiento. Asimismo, en el Capítulo II (De las penas), prácticamente no existe alusión a las sanciones por los delitos de defraudación en las contribuciones directas e indirectas (excepción de aduanas y elusión total de los Consumos); véanse los arts. 20 y 27. Esta parquedad contrasta con el detalle con que se describen los tipos posibles de infracciones tributarias.

⁹⁴ Según el artículo 57 del Proyecto de Ley del gobierno: «La corrección de los delitos de menor cuantía por contrabando y por defraudación de la renta de Aduanas corresponde al jefe administrativo de la provincia. Los de los fraudes de igual cuantía cometidos en las contribuciones directas y en los impuestos sobre consumos toca al jefe inmediato de la oficina de recaudación donde se descubra el delito. En los pueblos encabezados y en los

El que el procedimiento administrativo-judicial estuviese concebido restrictivamente para determinados supuestos de fraude era un hecho de gran importancia, porque nos pone de manifiesto que, en la intención del ejecutivo de 1852 estaba reducir el alcance de la Ley penal a los delitos de contrabando y defraudación de rentas estancadas y derecho de aduanas, y a los delitos conexos, que eran los cometidos para propiciar aquéllos, y reconducir la sanción de las restantes infracciones a lo dispuesto por las leyes tributarias.

Esto no era lo que defendía el gobierno en 1849, como demuestran los debates del Senado sobre dicho proyecto de ley. En ellos se dibujaron dos posiciones en torno a lo que debía ser el alcance de esta Ley en cuanto a la definición y represión de las infracciones tributarias. Una, liderada por el Gobierno y la Comisión que dictaminó el proyecto⁹⁵, defendía la tipificación de la defraudación en sentido amplio, y era mayoritaria, como demuestra el que el Senado lo aprobase con 98 votos a favor y 8 en contra. Otra, que era la de los senadores Infante, Collado y González, entendía esta norma en un sentido restringido, como ley de contrabando y defraudación en la renta de aduanas y en las rentas estancadas. Para ellos, la administración eran quien, exclusivamente, debía perseguir las demás infracciones tributarias, que en ningún caso habían de criminalizarse⁹⁶.

En su intervención, el senador Collado impugnó la penalización a que era sometido el hecho de «omitar la declaración que debe hacerse para la exacción de toda contribución directa»⁹⁷; también rechazó la motivada por toda violación de las reglas administrativas tendente a eludir las cuotas a satisfacer «por razón de una contribución directa o indirecta»⁹⁸. Su argumento consistía en que no estando aún elaborados los padrones de riqueza que permitiesen

arrendados será esta atribución propia del alcalde, siempre que el fraude sólo recaiga sobre los derechos que son objeto del encabezamiento o del arriendo». Y el art. 58 afirmaba tajantemente que: «En todos los casos a que se refiere el artículo anterior se procederá gubernativamente y de plano, pero *arreglándose a las disposiciones de esta ley en cuanto a la imposición de penas y aplicación de los comisos*». Los artículos 54 y 55 del proyecto dictaminado por la Comisión del Senado tenían un contenido similar a los citados 57 y 58.

⁹⁵ Formada por Ramón Santillán como presidente, Pedro Jiménez Navarro, Manuel Pérez Seoane, Pedro Sainz de Andino y Francisco Agustín Silvela.

⁹⁶ Para el senador Infante, ésta debía ser una «Ley puramente de Aduanas». Otros comportamientos ilícitos (el fraude fiscal en sentido amplio) deberían ser «castigados en el acto [...] cuando se descubren por la administración», DSS, 14, 31-12-1849, 178.

⁹⁷ Art. 16.8 del proyecto dictaminado por la Comisión del Senado.

⁹⁸ Art. 16.11 del proyecto dictaminado por la Comisión del Senado.

conocer el líquido imponible de la contribuciones directas y, en definitiva, no habiéndose cumplido los reglamentos redactados para este fin, era absurdo penalizar tales ocultaciones: «el remedio no es ese; *el remedio debe tomarse en la esfera política*, buscándolo con mucho modo, y sobre todo tomando por fundamento la formación, como he dicho antes, del padrón de riqueza»⁹⁹. En igual sentido se expresaba el senador Antonio González, que aparece como portavoz de los *propietarios*. Éste manifestaba sus dudas sobre la extensión que se le daba en el proyecto de la ley penal al concepto de «falsedad» en documento público o privado. Y lo ponía en cuestión porque los productos líquidos declarados por los contribuyentes se basaban en estimaciones deficientes; por tanto, criminalizar esa realidad supondría para aquéllos que,

de cinco partes cuatro se verán procesados criminalmente. Quiero evitar este conflicto; [...] lo cual estaría en contradicción con la ley del 45 que estableció la contribución directa, y por la cual se impone la pena pecuniaria del cuatro tanto al que falta a la verdad en sus relaciones y trata de defraudar al Erario; pero esta pena sólo se impone administrativamente¹⁰⁰.

En el lado opuesto, con una concepción más amplia de la defraudación, se encontraban el ministro de Gracia y Justicia (Lorenzo Arrazola)¹⁰¹ y varios Senadores, especialmente los miembros de la Comisión que dictaminó el Proyecto de ley, entre los que destacó Pedro Sainz de Andino, quien teóricamente volvía a mostrarse ahora en 1849, al igual que en 1830, como un martillo de defraudadores. Para Andino, que había sido uno de los redactores del Proyecto de ley

⁹⁹ Para evitar las arbitrariedades en el reparto de los cupos; Collado, *DSS*, 14, 31-12-1849, pp. 174-175.

¹⁰⁰ *DSS*, 13, 29-12-1849, p. 160. Dada la generalizada resistencia de los propietarios de la tierra a declarar las bases tributarias, era cierto que la criminalización de un proceso (el conocimiento de la riqueza imponible), no resuelto entre la Hacienda y los contribuyentes, supondría una auténtica conmoción social, y un problema imposible de resolver judicialmente. Pero, no es menos cierto que Antonio González manifestaba una mayor confianza en la administración que en los tribunales, sin duda porque aquella toleraba el fraude. González reflejaba un temor, que será una constante en la actitud de los ricos propietarios y contribuyentes españoles: el temor a la penalización de sus conductas fiscales elusivas; en definitiva, a que se equipare su condición de defraudadores a la de delincuentes. Recientemente, el juez de delitos monetarios, Miguel Moreiras, manifestaba que al defraudador español «lo que más le atemoriza y le amarga la vida es la posibilidad de sentarse en un banquillo e ir a la cárcel»; ver *El País* 12-11-1993, 50: «Moreiras pide que los defraudadores que regularicen no vayan a la cárcel».

¹⁰¹ La actitud del ministro de Gracia y Justicia en *DSS*, 14, 21-12-1849, p. 175.

del Gobierno¹⁰² —lo que explicaría algunas de las similitudes de éste con la Ley penal de 1830—, no existía ninguna duda: toda violación de reglas administrativas tendente a eludir el pago de los impuestos era motivo de defraudación¹⁰³. No obstante, advertía que la penalización de cualquier fraude fiscal se había hecho con suma cautela, con una garantía para el contribuyente, que era la de la necesidad del requerimiento previo por parte de la Administración, y de que aquél se desatendiese, para que hubiese lugar al delito¹⁰⁴, tal y como se hizo posteriormente, en 1870, con el delito fiscal del Código penal.

De todas formas, esas garantías no debieron parecer suficientes a la oligarquía dominante en la España de mediados del XIX. Del proyecto de ley aprobado en el Senado sólo se mantuvo la tipificación amplia del delito fiscal. La definición de las sanciones correspondientes a las modalidades de fraude posibles que no fuesen el contrabando y la defraudación en sentido estricto quedaron desdibujadas u olvidadas, y tampoco se mantuvo la parte referida a los procesos a través de los que se habían de imponer dichas penas en las contribuciones directas y en algunas indirectas. Por tanto, en 1852 triunfaban las tesis de los defensores de los *propietarios*, y la ley penal especial sobre delitos de Hacienda quedó reducida a determinados delitos fiscales.

Estamos aquí, consiguientemente, ante una dicotomía que ya apuntaba en 1830. Una tipificación del delito fiscal en sentido extenso, que venía a ser algo así como una buena declaración de intenciones, pero una concepción predominante del fraude, y un ejercicio de la represión penal del mismo, prácticamente restringidos al contrabando y a la defraudación de los derechos de aduanas y rentas estancadas, como demuestra la práctica de los tribunales de Hacienda con posterioridad a 1852¹⁰⁵.

¹⁰² Ramón R. Santillán (1960), t. 2, 126.

¹⁰³ Estas afirmaciones de Sainz de Andino pueden verse en DSS, 14, 31-12-1849, pp. 176 y 178.

¹⁰⁴ Sainz de Andino, DSS, 14, 31-12-1849, p. 176. El art. 19.8 del R.D. de 20 de junio de 1852 estableció este supuesto de defraudación: «Omitiendo la declaración que debe hacerse para la exacción de toda contribución directa a la Autoridad u oficina que corresponda, previo el requerimiento de la Administración en la forma prevenida en las instrucciones». Este artículo inaugura lo que será uno de las constantes en la técnica jurídica de la tipificación del delito fiscal en España: la necesidad del requerimiento previo por parte de la administración como elemento constitutivo del delito. Algun penalista sitúa esta novedad en el art. 331 del Código Penal de 1870, pero, como vemos, su precedente está en 1852.

¹⁰⁵ Los Tribunales de esta jurisdicción entendían exclusivamente de los delitos de contrabando y defraudación del derecho de Aduanas; ver la *Memoria de la Asesoría General del Ministerio de Hacienda* (1863), correspondiente a 1860.

Pero, aquella administrativización de la sanción tributaria que iniciaba el R.D. de 20 de junio de 1852, se va a profundizar a lo largo del siglo XIX. Como reconocía en 1886 Eleuterio Delgado Martín, casi todas las instrucciones y reglamentos fiscales habían procurado «sustraerse a las prescripciones del Real decreto de 20 de junio de 1852, y establecer una penalidad pura y exclusivamente administrativa, aplicada sólo por la administración»¹⁰⁶. Esto se debía, según él, a la tendencia de toda institución a absorber atribuciones, y sobre todo a la deficiente tipificación de los delitos y faltas en materia tributaria, al sometimiento a los tribunales de infracciones fiscales de menor importancia, a la lentitud de los procesos judiciales y a «la lenidad» con que se aplicaba la legislación penal; en último extremo, a la inexistencia de un rechazo ante el fraude fiscal, lo que no sucedía con los delitos comunes¹⁰⁷.

Un diagnóstico similar era el que efectuaba en 1903 José García Agulló, quien sostenía que, a través de los reglamentos de los impuestos directos e indirectos, la Administración estaba facultada para corregir las infracciones que se cometieran «en cada ramo de su esfera de acción», y que estas sanciones puramente administrativas afectaban a las «omisiones y ocultaciones» de que hablaba el R.D. de 20 de junio de 1852¹⁰⁸, cuya fuerza legal debía entenderse supeditada a lo que disponían los respectivos reglamentos de cada tributo¹⁰⁹.

¹⁰⁶ E. Delgado (1886), 103-104. En ese sentido, E. Delgado (1886), 150-151, llamaba la atención sobre el art. 19.11 del R.D. de 20 de junio 1852, que consideraba como delito de defraudación la violación de reglas administrativas con tendencia manifiesta y directa a eludir total o parcialmente el pago de una contribución directa o indirecta: «En esta disposición descubrimos un principio de derecho penal más fundamental y filosófico que aquél en que se inspiran las instrucciones y reglamentos que se han desviado del Real decreto de 20 de Junio de 1852».

¹⁰⁷ E. Delgado (1886), 104-105, constataba una «propensión del espíritu social a juzgar con benevolencia al defraudador», lo que influía en los tribunales de justicia, «que dejan sin castigo muchas veces al contrabandista y al defraudador». Sólo desde la década de los noventa, se observó una actitud más resuelta de los tribunales que entendían en último extremo de las sanciones administrativas por defraudación. Esto se relaciona con el moderado cambio de actitud de la sociedad y de la administración ante el fraude y los defectos del sistema fiscal. Es ilustrativo al respecto el extracto de las sentencias del Tribunal Supremo sobre la Contribución industrial, efectuado por Gómez Villafranca (1915).

¹⁰⁸ Recogidas en su artículo 19.8 y 19.9.

¹⁰⁹ J. García Agulló (1903), 87-88. Para las «falsezadas», por su parte, tampoco era aplicado en la práctica el Real Decreto de 1852 sobre delitos contra la Hacienda. En estos casos (los recogidos en el art. 19.9 y 19.10) «suele ordenarse por las mismas autoridades administrativas, que se pase el tanto de culpa correspondiente a los Tribunales ordinarios, los cuales conocen de ellas, sometiéndolas al enjuiciamiento común y no al procedimiento especial del Real Decreto que es el que debe aplicarse», J. García Agulló (1903), 88-89. El supuesto

Como sabemos, la mayoría de los gobiernos del XIX fueron timoratos a la hora de combatir el fraude fiscal y procurar un mayor cumplimiento tributario. Cuando lo hicieron, persiguieron con más ahínco los fraudes en los impuestos indirectos que en los directos. Esto significa que la legislación penal sobre el delito tributario se orientó en la misma dirección con que actuaba la administración y el sistema fiscal; es decir, en el sentido de garantizar una práctica impunidad al fraude practicado por las minorías que detentaban la gestión de los recursos públicos del país.

El único intento serio para disolver el inmovilismo político y hacendístico al que habían conducido los gobiernos moderados desde 1845, fue el que se produjo durante el Sexenio revolucionario. La ruptura de la *pax moderada*¹¹⁰ implicaba no sólo un renovado y democrático sistema político, sino un nuevo rumbo a la política fiscal, favorable al crecimiento económico y al reparto más justo —y con menos fraude— de la carga fiscal. La acción normativa para perfeccionar la administración tributaria, en la que se creó la Inspección Tributaria en 1871, y la tipificación del delito fiscal en el Código Penal de 1870 son algunas de las expresiones de este nuevo rumbo pretendido, que, sin embargo, fue poco fructífero en la práctica.

SEXENIO REVOLUCIONARIO: REFORMA TRIBUTARIA, POLÍTICA FISCAL Y CREACIÓN DEL DELITO FISCAL EN EL CÓDIGO PENAL DE 1870

La reforma fiscal de 1845 no había acabado con los déficit presupuestarios, pero los había situado en niveles relativamente modestos y controlables. Esto sucedió hasta 1859. No obstante, entre 1860 y 1874 asistimos a un ciclo presupuestario caracterizado por una mayor entidad de los saldos negativos¹¹¹. En el primer quinquenio de los sesenta, esos déficit triplicaron los del quinquenio anterior y representaron un -19,1% del gasto total, frente al -8,9%

de «violación de las reglas administrativas» con la intención de defraudar, era aplicado para los casos de fraude en Aduanas.

¹¹⁰ Usamos esta expresión para referirnos al período de dominio y gestión política del moderantismo, entre 1843 y 1868 (con el paréntesis del bienio progresista), en el que la «paz» y la «tranquilidad material» fueron notas dominantes, según J. Piernas Hurtado (1901), 124-126.

¹¹¹ F. Comín (1988), 301.

del período 1855-59, debido, sobre todo, a la caída de los ingresos ordinarios como consecuencia de la mala coyuntura económica¹¹².

Sin embargo, será en el Sexenio democrático, que surge en ese contexto económico recesivo y con unas finanzas públicas deterioradas¹¹³, cuando los problemas de la Hacienda española lleguen a una situación límite, desconocida desde 1845: en 1865-69 el saldo presupuestario fue de -22 por 100 del gasto del Estado, y en 1870-74 aumentó hasta el -27,4 por 100. Esta agudización se debió a la caída de los ingresos impositivos, —explicada en parte por la supresión de los Consumos y el fracaso de la imposición personal que Figuerola había ideado para sustituirlos, así como por la eliminación de algunos monopolios—, y a la acción combinada del peso y la evolución de los gastos financieros ocasionados por la carga de la deuda¹¹⁴, y el caos político y administrativo, que favoreció la tradicional ocultación tributaria e impidió el ajuste de las cifras recaudadas a las presupuestadas, debido al excesivo nivel de impagos.

El Gobierno provisional de 1868 se encontró con dos crisis: la de la Hacienda, con aumento del déficit, y la económica, por la recesión y el paro. Ante ese escenario, sus opciones de política fiscal eran las de nivelar los presupuestos, aplazando la reforma económica y tributaria del programa liberal¹¹⁵, o, por el contrario, proceder a una nivelación presupuestaria gradual, dando prioridad a las reformas impositiva y económica, para propiciar, a corto plazo, el crecimiento económico y, a medio plazo, el superávit y la amortización de los compromisos financieros contraídos por la Hacienda pública. Esta última fue la opción por la que se inclinó Figuerola, que se plasmó en el primer presupuesto de la Revolución, para 1869-1870, y orientó su acción al frente del ministerio de Hacienda hasta diciembre de 1870¹¹⁶.

¹¹² A. Costas (1988), 27 y 30. R. Vallejo (2001a), p. 262-268.

¹¹³ M. Artola (1986), 322; A. Costas (1988), 59, F. Comín (2013 y 2016).

¹¹⁴ Para la profundización del déficit y del endeudamiento, que se realimentó, así como para las importantes compensaciones a los prestamistas exteriores e interiores, ver J. Martín Niño (1972), 40 y ss, G. Tortella (1981 y 1994), F. Comín (1988), 46, A. Costas (1988), 68 y M. Martorell (2015), pp. 221-251.

¹¹⁵ El programa fiscal de los liberales radicales se basaba en la reducción del gasto público, la personalización de la carga tributaria, la supresión de los monopolios y de cualquier traba a la producción y a la circulación de bienes, para favorecer el crecimiento de la economía. Está recogido en el Manifiesto del gobierno provisional a los electores, de 11 de enero de 1869; J. Martín Niño (1972). P. Tedde (2015), 375-381.

¹¹⁶ A. Costas (1988), 63; R. Vallejo (2001a), p. 273; P. Tedde (2015), 379-409.

Desde un punto de vista recaudador la reforma de Figuerola resultó un fracaso. El déficit presupuestario y la deuda crecieron de modo desmesurado entre 1868 y 1870, porque los ingresos impositivos no cumplieron las previsiones, a pesar de las importantes medidas de reforma administrativa adoptadas por Figuerola para mejorar la gestión. Éstas —y las de sus sucesores— buscaron profesionalizar la Administración de la Hacienda, con un principio orientador que fue la capacitación técnica y separar la función pública de los vaivenes políticos¹¹⁷. Las modificaciones radicales en el sistema tributario, sin capacidad para gestionarse, favorecieron el incumplimiento tributario. Así, fracasó el impuesto personal, fracasó la renovación de las cédulas personales y fracasó la reforma en la contribución industrial y de comercio, figura que, con la Renta de Aduanas, era la que mejor representaba la orientación de la reforma. La modificación de su Reglamento, el 20 de marzo de 1870, establecía un sistema de exenciones, para fomentar la iniciativa empresarial, lo que en la práctica dio lugar a la picaresca y a una elevada defraudación¹¹⁸, como se reconoció oficialmente. Esto no impidió continuar con la política de exenciones hasta 1873, pues existió voluntad de utilizar la política fiscal como instrumento de política económica.

Como las reformas administrativas no subsanaban a corto plazo el aumento del fraude en las contribuciones directas, porque se necesitaba la colaboración de la administración local, y ésta no se dio debido al desorden político, una de las respuestas del Gobierno para contenerlo consistió en su represión judicial, incorporando el delito fiscal en el nuevo Código penal aprobado en el verano de 1870. Laureano Figuerola debió de tener alguna responsabilidad en aquella decisión, pues fue miembro de la sección penal de la Comisión de codificación creada el 2 de octubre de 1869¹¹⁹. Por consiguiente, cabe afirmar que la figura del delito fiscal del Código apareció en España en respuesta al crecido fraude en las contribuciones directas de producto y, más en concreto, en la Contribución industrial a raíz de su reforma en 1869 y 1870, como prueba la redacción del artículo 331: «El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o

¹¹⁷ J. Piernas Hurtado (1901), t. 2, 139; F. Camacho (1883), 317, A. Costas (1988), 72; R. Vallejo (2001a), 306-332.

¹¹⁸ F. Camacho (1883), 123, A. Costas (1988), 72 y R. Vallejo (2001a).

¹¹⁹ La Comisión Legislativa responsable de la codificación tenía una sección penal, compuesta por Nicolás María Rivero, Santiago Diego Madrazo, Alejandro Groizard y Gómez de la Serna, Laureano Figuerola, Pedro González Gutiérrez, José Fernández de la Hoz y Eugenio Montero Ríos, ministro de Justicia cuando se aprobó el Código; J. F. Lasso Gaite (1970), 438.

la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos ó por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas».

En una situación de excepcionalidad política (la fase constituyente de la revolución septembrina), y en una coyuntura de quiebra presupuestaria como la descrita, se adoptaba un *recurso extraordinario* (la criminalización del fraude en las contribuciones directas) para solucionar una problemática estructural, agudizada por las circunstancias económicas y la política fiscal del momento. Como consecuencia, se trasladó a los tribunales un problema que los gobiernos, en situación de normalidad, no habían podido —o querido— solucionar desde 1845: el de la ocultación, omisión o falseamiento de las bases tributarias. Estas actividades elusivas gozaban, además, de una importante legitimidad social y, como resultado de ella, habían dejado en vía muerta la tipificación, que en términos muy similares al de 1870, había establecido el Real Decreto de 1852 sobre delitos contra la Hacienda.

Acertaba Alejandro Groizard al afirmar en 1874 que esta vía del Código sería ineficaz: «contra abusos que la opinión pública extraviada no rechaza con la debida energía son casi siempre preceptos sin realidad los punitorios»¹²⁰. En efecto, el delito fiscal del Código, creado en un marco de revolución política no consolidada, no reflejaría aquello que Henkel ha denominado el «espíritu común de la Sociedad»¹²¹, constituido por aquellos valores que se entienden básicos o necesarios para la ordenación de la convivencia colectiva. Pero, sobre todo no plasmaba la mentalidad fiscal¹²² de los sectores dominantes de la sociedad española, que se escandalizaron ante la posibilidad de que la Hacienda, y los tribunales, contasen en el Código penal con un instrumento para inquirir su riqueza, como demuestra el alegato de José González Serrano, en 1870:

A nombre de los buenos principios y por los intereses más caros, rogamos a las Cortes Constituyentes que borren este artículo, por más que el poder ejecutivo sostenga que en otros países se concede este arma poderosa a la administración para hacer efectivos los impuestos. [...] Hasta ahora se han cobrado los impuestos directos en España de una manera admirable, y en las instrucciones y reglamentos tienen los funcionarios de Hacienda medios expeditos para corregir los

¹²⁰ A. Groizard (1874), 669.

¹²¹ H. Henkel (1968), 56-57.

¹²² La definición de mentalidad fiscal en G. Landrove (1972), 87.

abusos y ocultaciones. [...] Pero este mal no se corrige haciendo al poder ejecutivo dueño de vidas y haciendas, permitiéndole que inquiriera y averigüe cual es el patrimonio de cada ciudadano para sacarle bonitamente la contribución¹²³.

De haberse dado una conciencia fiscal suficiente en aquellas minorías recetoras, que tuvieron en la Hacienda del XIX un administrador de privilegios, es evidente que la administración y los tribunales de justicia habrían combatido la defraudación, utilizando los propios reglamentos de los impuestos, el Real Decreto de 20 de junio de 1852 o el Código penal. También se habría procurado la equidad proporcional que defendían los textos constitucionales, tanto en los impuestos directos como en el conjunto del sistema tributario.

Pero, esta burguesía conservadora, que había ido consolidando sus bases materiales en el transcurso de una imperfecta y moderada revolución liberal, no procuró el ajuste del sistema del sistema fiscal a los principios liberales. Fue por eso por lo que cuando se oponía a la persecución penal del fraude, con el pretexto de defender derechos queridos al liberalismo, como la libertad domiciliaria o las garantías frente al arbitrio del poder —lo que era consecuente en la Francia de 1790, cuando la Asamblea constituyente inició la reforma tributaria liberal, que trataba de acabar con la arbitrariedad y los métodos inquisitivos para repartir los impuestos—, no hacía más que justificar un sistema fiscal inequitativo, que desplazaba el peso de los costes públicos a los que menos podían defraudar. Esa burguesía había racionalizado el sistema fiscal en 1845, para alcanzar la suficiencia recaudatoria, pero renunció a la equidad, ya que se olvidó de conocer la riqueza imponible, y de potenciar la administración y la inspección, así como de sancionar, cuando existiese fraude, a los infractores. Las sanciones, cuando se produjeron, afectaron fundamentalmente a los contrabandistas, porque la actuación de la Hacienda, tanto en la distribución de los fondos para reprimir el fraude como normativamente, primó asegurar los ingresos por aduanas y la defensa de los grupos económicos beneficiados por unos aranceles protectores que les reservaban el mercado interior.

El resultado es que a la altura de 1899 la persecución penal del fraude fiscal, centrada en aduanas y algunos impuestos indirectos, reforzaba la inequidad con que se había orientado el sistema fiscal desde 1845¹²⁴. Además, nos

¹²³ J. González Serrano (1870), 240-241.

¹²⁴ El art. 56 de la ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893 disponía que los actos u omisiones contrarios a las disposiciones vigentes, orientados a defraudar algún impuesto *indirecto*, fuesen castigados con arreglo al art. 331 del Código penal; ver DSC, 98, 4-4-1894, Apéndice 3, p. 8.

encontramos con una deficiente y dispersa tipificación de las infracciones y de las sanciones tributarias, distribuida entre los reglamentos de los impuestos, el R.D. de 20 de junio de 1852 y el Código penal de 1870. Esta dispersión continuó a partir de 1904, porque el R.D. de 3 de septiembre, que sustituía al de 1852, quedó formalmente convertido en una Ley de Contrabando y de determinados supuestos de defraudación relacionados con la Renta de Aduanas y algunos impuestos especiales (renta del alcohol, impuesto sobre el azúcar, la achicoria y otras sustancias). Esto se distanciaba de lo previsto por Raimundo Fernández Villaverde en 1900. Su proyecto de Ley penal especial definía todos los supuestos de delito fiscal, y trataba de articular las sanciones administrativas de los impuestos y la sanción penal, de modo que ésta se constituía en referencia en caso de vacío legal en las normas tributarias, y por tanto daba más lógica y coherencia a la sanción del fraude fiscal¹²⁵.

Esa dispersión fue la nota dominante en el siglo xx. Ni el intento de Calvo Sotelo en 1926, con el reglamento sobre la Inspección, ni siquiera la Ley General Tributaria de 1963 fueron capaces de unificar plenamente las normas reguladoras de las infracciones y las sanciones tributarias, lo que constituye una expresión más de la inveterada resistencia española al cumplimiento fiscal.

REFORMA FISCAL, INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y PERSECUCIÓN PENAL DEL FRAUDE EN LA SEGUNDA MITAD DEL SIGLO XIX

Las principales reformas fiscales del siglo xix español fueron acompañadas de la regulación del delito fiscal, que se constituyó, con la ordenación de la administración de la Hacienda, en un momento más de la reforma tributaria. Así sucedió en 1830, en 1852, en 1870 y en 1900-1904.

La vía por la que se optó inicialmente fue la creación de una legislación especial, distinta del Código penal, porque se entendía que, como legislación vinculada a la actividad económica del Estado, era más mutable que aquél¹²⁶.

Este procedimiento fue inaugurado por la *Ley penal sobre los delitos contra la Real Hacienda* del 3 de mayo de 1830. Con esta norma nació la legislación

¹²⁵ Ver artículo 9 del proyecto de ley de 2 de abril de 1900.

¹²⁶ Ver la intervención de Luzuriaga en DSS, 19, 7-1-1850, 236.

de la España contemporánea sobre las infracciones tributarias y su correspondiente sanción penal. Se trata de una medida destinada a consolidar la regeneración de la Hacienda absolutista, tal y como sostenían sus gestores. Su objetivo era «impedir el fraude en las rentas y contribuciones reales», por el perjuicio que suponía para la Hacienda y para los contribuyentes cumplidores¹²⁷, y combatir el clima de legitimidad social, que amparaba a los contrabandistas y defraudadores. Por ello tipificaba las infracciones con un criterio amplio: contrabando, defraudación en las rentas estancadas y de aduanas y defraudación en las restantes contribuciones, directas e indirectas. Consecuentemente con esa clasificación, fijaba las penas y los procedimientos para establecerlas. El responsable de esta concepción amplia del delito fiscal era el filo-liberal Pedro Sainz de Andino, autor también del Reglamento del Banco Español de San Fernando (1829), del Código de Comercio (1829) o de la Ley de Bolsa (1831). El ministro López Ballesteros se asesoró por excelentes expertos en temas fiscales, como José Pinilla, y por especialistas en materias jurídico-económicas, como Andino¹²⁸. Esta doble especialidad de los asesores se reflejó en los objetivos perseguidos por la ley penal. Todos, incluido Andino, coincidían en que el contrabando era la peor lacra para la Hacienda y para la sociedad. Pero, los asesores económicos se centraban en ella, porque primaban el logro de la suficiencia del sistema fiscal, mientras que Andino iba más allá. Trataba de utilizar la ley para dar vigencia a un valor: la «obligación civil» de contribuir a las cargas del Estado y de no lesionar sus recursos. Esto afectaba a los contrabandistas, pero también a los restantes defraudadores y a los funcionarios públicos.

Utilizando los conceptos de Sombart (1913), diríamos que estamos ante una idea *dominante* (más o menos extendida, pero que no determina la actuación de los agentes económicos, sociales y políticos). La idea *predominante* era que los delitos fiscales por excelencia eran el contrabando y la defraudación en aduanas y rentas estancadas, que erosionaban los intereses del Estado y de los productores nacionales. Esta fue la que se impuso en 1852, y la que perduró en la España contemporánea hasta hace dos décadas, en consonancia con la mentalidad fiscal de la sociedad y, sobre todo, la actitud insolidaria de los grupos dirigentes¹²⁹.

¹²⁷ Real decreto de 3 de mayo de 1830, conteniendo la Ley penal sobre los delitos de fraude.

¹²⁸ F. Tomás y Valiente (1983), 497, definió a Andino como «notable jurista».

¹²⁹ Jaime García Añoveros sostén en 1971 que: «El Arancel de Aduanas tiene otras finalidades (distintas a garantizar los ingresos por la renta de aduanas) y son las que hacen que precisamente [...] se aplique con tanto rigor esta Ley de Contrabando y Defraudación a diferencia

En 1849, la concepción del gobierno y de la mayoría del Senado sobre la sanción del delito fiscal coincidía con la reflejada en la Ley de 1830, pues el proyecto aprobado tipificaba las infracciones tributarias en sentido amplio, y supeditaba las sanciones establecidas por los reglamentos de los impuestos a lo preceptuado por esta ley penal. Pero, ese concepto no coincidió con el de los mayores contribuyentes, que fue el que se impuso en la ley definitiva, aprobada como Real decreto en 1852. Éste renunció a criminalizar (enjuiciar y penalizar) las infracciones fiscales distintas al contrabando y a la estricta defraudación, con lo que abrió el camino para su administrativización.

Efectivamente, en la segunda mitad del siglo XIX los reglamentos y las instrucciones de los distintos impuestos sustrajeron las infracciones tributarias al Real decreto de 20 de junio de 1852 sobre delitos fiscales: lo que por una ley penal especial era tipificado como *delitos* fue convertido en *faltas*¹³⁰. Por tanto, de ellas, en vez de los tribunales, entendían inicialmente los órganos de la administración de la Hacienda responsables de la gestión de cada tributo¹³¹.

No se crea, con lo afirmado, que considero que toda infracción tributaria había de penalizarse, ni que penalizar hubiese significado mayor eficacia en su represión. Las sanciones administrativas suelen ser más ágiles y fiscalmente más pragmáticas, si descontamos el efecto disuasorio de la criminalización. Éste último sería uno de los activos de la persecución penal del fraude. Pero, ésta no se dio, porque limitar la intervención de los tribunales —que, por otra parte, suelen actuar de acuerdo con los valores dominantes— era una garantía añadida para los mayores defraudadores, que se beneficiaron asimismo de

de lo que sucede con las normas sobre infracciones y sanciones tributarias en sentido estricto»; Círculo de Estudios Jurídicos de Madrid (1971), 28.

¹³⁰ Un ejemplo: El art. 149 de la Instrucción para administración y cobranza del impuesto de consumos de 24 de julio de 1876 establecía que «para imponer las penas de que trata este capítulo (XXIV), los procedimientos serán exclusivamente administrativos». Tanto es así que, en tres sentencias sobre defraudación en el impuesto de consumos, el Ministerio fiscal interpuso recurso de casación, que prosperó. Se estimó que la competencia para «imponer las penas en que incurren los defraudadores por consumos» era administrativa y no judicial (Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1881); ver J. García Agulló (1903), 86, y A. Serrano (1977), 86. Igual doctrina se estableció en las sentencias de 18 de abril de 1881 y 22 de enero de 1884, «aclarando, que no obstan a dicha doctrina el art. 17 núm. 7 y demás concordantes del Real Decreto (de 1852), los cuales han quedado derogados por la legislación administrativa de consumos»; J. García Agulló (1903), 86.

¹³¹ Incluso las Ordenanzas de Aduanas, como las de 1884, en su apartado sancionador contribuyeron a vaciar el R.D. de 20 de junio de 1852, ya que definían como «faltas muchos hechos que allí se definen como delitos», Delgado (1886), 122 y 142 y ss.

una gestión administrativa deficiente y discriminatoria socialmente. Esto fue así debido a la conciencia fiscal de las minorías oligárquicas, que mostraban una propensión manifiesta «a juzgar con benevolencia al defraudador»¹³².

Esa misma actitud fue la que convirtió al delito fiscal creado en 1870 en letra muerta, por su práctica inaplicación durante la segunda mitad del siglo XIX. Esta fue la otra vía adoptada para reprimir penalmente el fraude fiscal, igualmente frustrada. Nacido en un momento de fuerte déficit, para combatir la ocultación en los impuestos directos, y de excepcionalidad política, en la que los valores —democratizadores política y fiscalmente— no terminaron por imponerse, acabó siendo una expresión más de la disociación entre la utopía revolucionaria del Sexenio y la realidad socioeconómica de España¹³³.

La criminalización del fraude, como demuestra la experiencia comparada, para ser operativa exige previamente la justicia del sistema fiscal, una buena administración tributaria y una gestión transparente de los fondos públicos. Es decir, una cultura y una política fiscal general donde no existan laxitudes que inviten al incumplimiento tributario y legitimen esas prácticas elusivas. Fue por su ausencia por lo que el delito fiscal recogido en la Ley especial de 3 de mayo de 1830 y en el R.D. de 20 de junio de 1852, así como en el artículo 331 del Código penal de 1870, no constituyó una panacea para resolver la defraudación, porque aquélla tampoco se persiguió adecuadamente por la Administración. En todo caso, actuó en el mismo sentido inequitativo en que lo hacía el sistema impositivo liberal implantado en 1845.

BIBLIOGRAFÍA

AGUSTÍN CARRASCO, Pío (1852), *Manual para la administración de justicia en los negocios comunes de Hacienda, y en los de contrabando y defraudación*, Madrid, Imprenta de la Viuda de Calero.

ALBIÑANA, César (1978), «La reforma tributaria como fenómeno contemporáneo», *Revista de Economía Política*, 79, pp. 53-78.

— (1986), *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos.

¹³² R. Fernández Villaverde (1900), 288. Los que detentaron el poder en la España del XIX se opusieron a las reformas tributarias, al control de sus rentas, y a todos aquellas medidas de política fiscal que hiciesen peligrar sus privilegios tributarios; F. Comín (1994 y 1991), 191.

¹³³ Esta caracterización del Sexenio en J. M. Jover (1974), 640.

- ALONSO ÁLVAREZ, Luis (1994), «Notas sobre el contrabando de tabaco en España, 1800-1935», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1/1994, pp. 231-251.
- ÁLVAREZ-NOGAL, Carlos y COMÍN COMÍN, Francisco (eds.) (2015), *Historia de la Deuda Pública en España (siglos XVI-XXI)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- ARTOLA, Miguel (1983), *La burguesía revolucionaria (1808-1874)*, Madrid, Alianza.
- (1986), *La Hacienda del siglo XIX. Progresistas y moderados*, Madrid, Alianza.
- ASESORÍA GENERAL DE HACIENDA (1863), *Memoria de la Asesoría General del Ministerio de Hacienda sobre la Administración de la justicia en lo civil y en lo criminal del ramo en 1860*, Madrid, Imprenta Nacional.
- BRAVO MURILLO, Juan (1865), *El pasado, el presente y el porvenir de la Hacienda Pública*, Madrid, S. Martín y Jubera Editores.
- CAMACHO, Juan Francisco (1883), *Memoria sobre la Hacienda Pública de España en 1881 a 1883*, Madrid, Establecimiento Tipográfico de los Sucesores de Rivadeneyra.
- CÍRCULO DE ESTUDIOS JURIDICOS DE MADRID (1971), *Las exigencias previas del Estado de derecho para la admisión en España del delito fiscal*, Madrid, CEJ.
- COMÍN COMÍN, Francisco (1988), *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*, volumen 1, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1990a), *Las cuentas de la Hacienda preliberal en España (1800-1855)*, Madrid, Banco de España. Servicio de Estudios de Historia Económica, nº 19.
- (1990b), «Presentación», en Enrique Fuentes Quintana (1990), pp. VII-XXXIX.
- (1991), «Raíces históricas del fraude fiscal en España», en *Hacienda Pública Española. Monografías*, 1/1991, pp. 191-205.
- (1994), «El fraude fiscal en la Historia: un planteamiento de sus fases», Monografía 1/1994, pp. 31-46.
- (2013), «Las crisis y los arreglos de deuda soberana en la España contemporánea (1800-2012)», *Revista de la Historia de la Economía y la Empresa*, 7, pp. 241-273.
- (2016), *Las crisis de la deuda soberana en España (1500-2015)*, Madrid, La Catarata.
- COMÍN, Francisco y VALLEJO, Rafael (2001), «Estudio preliminar. El Presupuesto de 1845: el punto de partida de los presupuestos del Estado de la España contemporánea», en *Presupuesto general de los gastos y de los ingresos del Estado para el presente año de 1845*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 7-26.

COMÍN COMÍN, Francisco y VALLEJO POUSSADA, Rafael (2002), *Alejandro Mon y Menéndez, 1801-1882. Pensamiento y reforma de la Hacienda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

COSTAS COMESAÑA, Antón (1988), *Apogeo del liberalismo en «La Gloriosa». La reforma económica en el Sexenio liberal (1868-1874)*, Madrid, Siglo XXI.

Decretos de Fernando VII (1829).

DELGADO MARTÍN, Eleuterio (1886), *Apuntes de Derecho económico del Estado, Madrid*, Tipografía de Manuel G. Hernández.

Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (1847).

Diario de Sesiones del Senado (1849, 1850)

ESCRICHE, Joaquín (1874), *Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia, tomo 2*, Madrid, Imprenta de Eduardo Cuesta.

ESTAPÉ RODRÍQUEZ, Fabián (1971), *La reforma tributaria de 1845*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Modesto (1874), *La Hacienda de nuestros abuelos. Conferencias de aldea*, Madrid, Imprenta y Fundición de M. Tello.

FERNÁNDEZ VILLAVERDE, Raimundo (1900), «Proyecto de ley reformando la legislación penal y procesal de la Hacienda para la represión de los delitos de contrabando y defraudación, autorizado para su presentación a las Cortes por Real Decreto de 2 de abril de 1900», en José García Agulló (1903), *Contrabando y defraudación. El Real Decreto de 20 de junio de 1852*, Cádiz, Talleres Tipográficos de Manuel Alvarez.

FONSECA CUEVAS, Palmira (1995), *Un hacendista asturiano: José Canga Argüelles*, Oviedo, Real Instituto de Estudios Asturianos.

FONTANA, Josep (1973), *Hacienda y Estado en la crisis final del Antiguo Régimen español: 1823/1833*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

— (1977), *La Revolución Liberal (Política y Hacienda 1833-45)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

— (1994), «López Ballesteros y la reforma de la Hacienda: algunas reconsideraciones», *Hacienda Pública Española*, Monografía 2/1994, pp. 57-61.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1974), «Introducción», en Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, Madrid, IEF, pp. VII-XLVII.

— (1979), «Más sobre la reforma fiscal», *Hacienda Pública Española*, 56, pp. 3-17.

— (1990), *Las reformas tributarias en España*, Barcelona, Crítica.

- GARCIA AGULLO, José (1903), *Contrabando y defraudación. El Real Decreto de 20 de junio de 1852*, Cádiz, Talleres Tipográficos de Manuel Alvarez.
- GARCÍA GARCÍA, Carmen y PRO RUIZ, Juan (2015), «Arreglar la deuda para consolidar el Estado: de Bravo Murillo a García Barzanallana (1851-1867), en Álvarez-Nogal y Comín, pp. 187-219.
- GÓMEZ VILLAFRANCA, Ramón (1915), *Contribución Industrial y de Comercio*, Badajoz, Imprenta «La Económica».
- GONZÁLEZ SERRANO, José (1870), *Apéndice a los comentarios del Código Penal de don Joaquín Francisco Pacheco*, Madrid, Imp. de M. Tello.
- GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, Alejandro (1874), *El Código Penal de 1870 concordado y comentado*, t. III, Burgos, Imp. de D. Timoteo Arnaiz.
- Guía de la Real Hacienda. Parte Legislativa* (1828).
- HENKEL, Heinrich (1968), *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Madrid, Taurus.
- JOVER ZAMORA, José María (1974), «Edad Contemporánea», en VV. AA., *Introducción a la Historia de España*.
- LANDROVE DÍAZ, Gerardo (1972), «Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español», *Anuario del Derecho penal y Ciencias penales*, 1, pp. 79-102.
- LASSO GAITÉ, Juan Francisco (1970), *Crónica de la codificación española. 5. Codificación penal*, vol. 1, Madrid, Ministerio de Justicia.
- LÓPEZ BALLESTEROS, Luis (1830), *Exposición al Rey sobre la creación de un Ministerio del Interior y reunión en Hacienda de todas las Rentas del Estado*, en Federico Suárez (1969), *Documentos del reinado de Fernando VII. V. Pedro Sainz de Andino. Escritos*, volumen III, Pamplona, Ediciones Universidad de Navarra.
- (1831), *Memoria ministerial de 28 de marzo de 1831*, en Federico Suárez (1970), *Documentos del reinado de Fernando VII. Luis López Ballesteros y su gestión al frente de la Real Hacienda (1823-1832)*, volumen 5, Pamplona, Ediciones de la Universidad de Navarra.
- MARTÍN NIÑO, Jesús (1972), *La Hacienda española y la Revolución de 1868*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- MARTORELL, Miguel (2015), «Las políticas sobre la deuda pública en España: 1868-1898», en Carlos Álvarez-Nogal y Francisco Comín Comín (eds.), *Historia de la Deuda Pública en España (siglos XVI-XXI)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 221-251.
- PEACOCK, A. T. y WISEMAN, J. (1961), *The Growth of Public Expenditure in the U.K.*, Princeton, National Bureau of Economic Research.

PIERNAS HURTADO, José (1901), *Tratado de Hacienda Pública y examen de la española*, tomo II, Madrid, Librería de D. Victoriano Suárez.

PRO RUIZ, Juan (2006a), *Bravo Murillo. Política de orden en la España liberal*, Síntesis, Madrid.

— (2006b), »Bravo Murillo: el abogado en Hacienda», en Francisco Comín, Pablo Martín Aceña y Rafael Vallejo (eds.), *La Hacienda por sus ministros. La etapa liberal de 1845 a 1899*, PUZ, Zaragoza, pp. 133-170.

RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo (1974), *Presente y futuro del delito fiscal*, Madrid, Ediciones Civitas. Cuadernos Civitas.

SAINZ DE ANDINO, Pedro (1828), *Exposición analítica del proyecto de ley sobre recaudación y cobranza de las contribuciones reales de cuota fina. En 5 de abril de 1828*, en Federico Suárez y Ana María Berazaluce (1968).

— (1829), *Exposición a Su Majestad sobre la situación política del Reino y medios de su restauración. Madrid, 22 de julio de 1829*, en Federico Suárez (1968), *Documentos del reinado de Fernando VII. V. Pedro Sainz de Andino. Escritos*, Volumen II, Pamplona, Ediciones Universidad de Navarra.

SANTILLAN, Ramón (1888), *Memoria Histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España y de su Administración*, Madrid, Imprenta de A. Pérez Dubrull.

— (1960), *Memorias (1815-1816)*, 2 volúmenes, Pamplona, Estudio General de Navarra.

SERRANO GÓMEZ, Alfonso (1977), *Fraude tributario (delito fiscal)*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero.

SOMBART, Werner (1913, 1992), *El burgués. Contribución a la historia espiritual del hombre económico moderno*, Madrid, Alianza.

SUÁREZ, Federico y BERAZALUCE, Ana María (1968), *Documentos del reinado de Fernando VII. V. Pedro Sainz de Andino. Escritos*, Volumen I, Pamplona, Ediciones Universidad de Navarra.

TEDDE DE LORCA, Pedro (1998), «Las bases económicas y sociales», en *Historia de España Ramón Menéndez Pidal*, tomo XXX, *Las bases políticas, económicas y sociales de un régimen en transformación (1759-1834)*, Espasa, Madrid, pp. 335-424.

— (1999), *El Banco de San Fernando*, Alianza/Banco de España.

— (2015), *El Banco de España y el Estado Liberal (1847-1874)*, Madrid, Banco de España/Gadir Editorial.

TOMÁS Y VALIENTE, Francisco (1983), *Manual de Historia del Derecho español*, Madrid, Tecnos.

TORTELLA CASARES, Gabriel (1981), «La economía española, 1830-1900», en Manuel Tuñón de Lara (dir.), *Historia de España*, t. 7, Madrid, Labor, pp. 9-167.

— (1994), *El desarrollo de la España contemporánea. Historia económica de los siglos XIX y XX*, Madrid, Alianza.

VALLEJO POUSADA, Rafael (1992), «Redención y pervivencia del foro durante la desamortización de Mendizábal (1836-1854)», *Anuario de Historia del Derecho Español*, Tomo LXII, pp. 477-499.

— (1997), «La reforma de la Hacienda de López Ballesteros y el origen de la regulación del delito fiscal en la España contemporánea», en *Anuario de Historia del Derecho Español*, Tomo LXVII, *Homenaje al Profesor D. Francisco Tomás y Valiente*, Vol. 2, pp. 1789-1809.

— (2001a), *Reforma tributaria y fiscalidad sobre la agricultura en la España liberal, 1845-1900*, Zaragoza, Prensas Universitarias de Zaragoza.

— (2001b), «Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852», *Revista de Historia Económica*, 1/2001, pp. 53-80.

— (2001c), «Restricciones en el diseño y aplicación de la reforma tributaria de 1845: un nuevo enfoque», *Hacienda Pública Española*, 156-1/2001, pp. 259-278.

— (2015), «Las vicisitudes de la deuda pública en un período turbulento: de Canga Argüelles a Mon, 1808-1850», en Carlos Álvarez-Nogal y Francisco Comín Comín (eds.), *Historia de la Deuda Pública en España (siglos XVI-XXI)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 159-186.

ZAFRA, Juan (1994), «Algunas vertientes del fraude fiscal en la primera mitad del siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1/1994, pp. 145-153.

FUENTES DE ARCHIVO

JUNTA ESPECIAL DE HACIENDA (1829), *Informe de la Junta especial creada en 1º. de Septiembre de 1828. Su fecha 1º. de Noviembre de 1829*. Archivo del Ministerio de Hacienda, Manuscrito, O.P. 299-A.

LÓPEZ BALLESTEROS, Luis (1829), *Memoria sobre el estado económico de la Monarquía. 12-XII-1829*. Archivo del Ministerio de Hacienda, Manuscrito, O.P. 299-A.

PINILLA, José (1829), *Memoria del Director General de Rentas. D. José Pinilla. Su fecha 11 de octubre de 1829.* Archivo del Ministerio de Hacienda, Manuscrito, O.P. 299-A.

SAINZ DE ANDINO, Pedro (1830), *Proyecto de Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda formado de orden del Rey Nuestro Señor por Dn. Pedro Sainz de Andino del Consejo de S.M. y Fiscal más antiguo en el Supremo de Hacienda. 6-III-1830,* Archivo del Ministerio de Hacienda, Manuscrito, 988.

SOCIOLOGIE DE LA DÉVIANCE FISCALE

Marc Leroy

Université de Reims

Vice-Président de la Société Française de Finances Publiques

L'ampleur des pertes de recettes dues à la fraude et à l'évasion est une des causes structurelles de la crise internationale qui affecte notamment l'Europe : elle a fragilisé la soutenabilité des finances publiques dans le cadre d'une régulation publique qui a encouragé la concurrence fiscale des États¹. En France, alors que le déficit public s'élève à 75,9 Milliards (Mds) d'euros (€) en 2016, soit 3,4 % du PIB, la fraude fiscale est évaluée de 60 à 80 Mds par an, sachant que le contrôle fiscal a permis en 2016 d'encaisser 11,1 Mds. Les scandales du *LuxLeaks*², du *SwissLeaks*³, des *Panama Papers*⁴ et des *Paradise Papers*⁵ ont montré que les paradis fiscaux abritent des profits d'entreprises multinationales et des fortunes de particuliers élevés : 8 % du patrimoine financier des ménages du monde sont dissimulés dans les paradis fiscaux, 12 % pour l'Union Européenne (UE), 350 Mds € pour la France, dont la moitié en Suisse (Zucman, 2013). En France, l'évasion fiscale, évaluée à 50 Mds €/an, explique que le taux implicite d'imposition des grandes entreprises françaises est en 2014 de 26 % et celui des PME de 32 %, alors que le taux officiel légal

¹ Ce texte synthétise plusieurs recherches, et reprend notamment les résultats de deux articles publiés : Leroy, 2016, 2017.

² Accords secrets avec des multinationales de 2002 à 2010 sous la forme de 548 « rescrits » ou *tax rulings*.

³ La filiale suisse de la banque HSBC accueillait 100 000 clients et 20 000 sociétés *offshore* pour un montant de 180 Mds € dont une part correspond à des fraudeurs fiscaux (cf. *Le Monde* du 9/2/15).

⁴ Liste de personnalités ayant des comptes *offshore* au Panama.

⁵ Publication le 7 novembre 2017 par le Consortium International de Journalistes des montages de personnalités dans les paradis fiscaux pour diminuer leurs revenus imposables.

est de 33,33 %. Au Canada, une étude de 143 multinationales indique que le taux d'imposition effectif moyen de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IS) est passé de 29,01 % en 2001 à 22,26 % en 2010, alors que le taux légal avait évolué seulement de 38,1 % en 2001 à 28,02 % en 2010 (Landry, 2014).

Ma thèse est qu'il convient de considérer la fraude, violation de la loi, et l'évasion, usage habile du droit, comme deux facettes d'un même phénomène de déviance qui remet en cause les finalités socio-politiques de l'impôt, au-delà de la question d'une transgression incertaine de normes juridiques, sociales, ou politiques. Un repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évitement de l'impôt est ainsi proposé par cette conception de la déviance qui, outre la fraude, inclut l'évasion basée sur des montages complexes d'optimisation fiscale (*tax planning*).

L'approche par la déviance ne nie pas l'intérêt des catégories juridiques classiques, comme la fraude définie au sens large d'une violation d'une règle du droit fiscal ou au sens restreint d'un délit pénal, ou encore l'abus de droit qui permet d'annuler les montages qui n'ont que pour but d'écluder ou d'atténuer les charges fiscales. Elle prend acte, au niveau international, européen et dans de nombreux pays, du renforcement de l'arsenal juridique et de la réforme du management des administrations pour lutter contre la fraude, l'optimisation « agressive » des multinationales et la délinquance fiscales. Mais, elle propose le principe directeur de la déviance, une notion issue de la sociologie, pour inclure dans le périmètre du problème public les coûts de l'optimisation pour les finances publiques et ses effets sociaux pour la légitimité de l'impôt dans la société. En effet, jusqu'à la crise, l'échec de la régulation de la globalisation économique, issue de l'idéologie néo-libérale, de la concurrence fiscale des États, de la complexité normative, du *soft law international* et du *new public management*, a déstabilisé les fonctions de la fiscalité pour la société et l'économie que le *Welfare State* avait établies avec succès.

L'approche s'inscrit dans la sociologie fiscale qui étudie les rapports entre l'impôt, l'État (et les autres entités publiques) et la société. Issue de la sociologie des finances publiques⁶ apparue avec la Première Guerre Mondiale, elle questionne notamment le processus de constitution et d'intervention des institutions autour de l'impôt, la légitimité de l'action publique pour le citoyen-contribuable, la justice sociale, la catégorisation et la stratification de la société par l'impôt au regard de ses grandes fonctions socio-politiques... Comme

⁶ Leroy, 2002 ; 2007, 2010 ; Martin et al. 2009.

l'impôt est un fait social total au sens de Marcel Mauss, au cœur du politique et de l'économie, constituant une forme originale d'action publique sur la société, la sociologie fiscale est large par les disciplines avec lesquelles elle dialogue. Elle est aussi générale par les problématiques de sciences sociales qu'elle interroge, et empirique par la diversité des matériaux utilisés. Elle vise à penser le processus social et politique de la taxation, le modelage global et sectoriel de la société par l'impôt, l'élaboration contextuelle de la justice fiscale. Elle questionne la démocratie interventionniste à partir de la fonction politique de l'impôt-contribution aux services et politiques d'intérêt général, que le citoyen accepte de financer même au détriment de son intérêt utilitariste.

Dans cette perspective, la réforme fiscale se rattache au changement social ; la mise en œuvre administrative de l'impôt conduit aux théories de la bureaucratie ; l'acceptation sociale de l'impôt renvoie à la légitimité de l'action publique ; le prélèvement fiscal s'apprécie dans le contexte vécu de la justice sociale ; la révolte fiscale renvoie à l'action collective ; la décision du contribuable entre dans un modèle large de la rationalité... et la fraude comme l'évasion relèvent de la sociologie de la déviance dont l'étude est menée à partir de ses causes, de ses acteurs et pratiques, de la transgression de normes et finalités et de la réponse donnée par les autorités publiques.

LES CAUSES

Les causes cumulatives de la déviance fiscale se rattachent à la dérive de la régulation de la globalisation économique, un facteur structurel de la crise internationale. La globalisation systémique de l'économie explique que la crise des *subprimes* de l'immobilier américain de 2007 se soit propagée des banques aux bourses, puis aux activités économiques, enfin aux finances publiques : la crise internationale est devenue une « crise » des finances publiques qui a affecté particulièrement l'Europe.

LA DIFFUSION DE L'IDÉOLOGIE NÉO-LIBÉRALE ANTIFISCALE

Depuis les années 1970, l'idéologie néolibérale du marché devenu plus globalisé dans les années 1990 a conduit à sur-généraliser la théorie de « l'efficience du marché ». Sur cette base, une idéologie (au sens de Boudon, 1986) déterministe a influencé les décideurs publics en argumentant que la globalisation

économique oblige à diminuer les impôts sur les multinationales, les dirigeants et les hauts revenus et sur les dépenses sociales pour rester compétitifs.

Or, les études empiriques internationales infirment cette théorie déterministe de l'efficience du marché, appelée aussi théorie du « retrait (*retrenchment*) de l'État », à la fois pour les dépenses sociales et pour la fiscalité, comme le montrent les Tableaux 1 et 2. Au-delà de la diversité des indicateurs, c'est plutôt la théorie de la « résilience de l'État », appelée aussi théorie de la « compensation des risques » par les dépenses sociales (Leroy, 2014), qui est validée. Même si les politiques d'austérité touchent le droit du travail et de la protection sociale, le modèle social européen n'est pas forcément condamné par la crise comme l'atteste la résilience des dépenses sociales, et donc de la fiscalité qui les finance. Bien plus, le *Welfare State* n'est pas contradictoire avec l'efficience économique (cas des pays nordiques), sachant que les inégalités causées par la financiarisation du capitalisme global⁷ sont néfastes à la croissance économique et que la redistribution (non extrême) est favorable à la croissance⁸.

Tableau 1. Les effets de la globalisation économique (GE) sur les dépenses sociales

Référence	Données	Indicateur GE	Effet
Garret, Mitchell, 2001	18 pays 1961-93	– Volume des échanges et ouverture du marché financier – Dépendance aux pays à bas salaires – Investissement direct étranger	– GE réduit un peu les dépenses publiques : Efficience du marché – GE augmente les dépenses publiques: Résilience – GE augmente les dépenses sociales : Résilience
Kite, 2002	14 pays 1973-99	Ouverture internationale économique	Pas de relation claire avec le niveau de l'État-providence
Crepaz, Moser, 2004	15 pays 1960-96	Échange et dérégulation du capital	GE augmente les transferts sociaux : Résilience
Korpi, Palme, 2003	18 pays 1975-95	Indicateurs des droits sociaux	GE est moins significative que les facteurs politiques (force du monde du travail, orientation politique du gouvernement) : Résilience

⁷ Atkinson, Piketty, 2010 ; Galbraith, 2012 ; Stiglitz, 2012.

⁸ Ostry et al., 2014 ; OECD, 2015.

Dreher, 2006	Pays de l'OCDE 1970-2000	Index d'intégration économique (8 indicateurs)	– GE n'influence pas les dépenses du gouvernement : Résilience
Castles, 2009	Pays OCDE 2003	Volume importations et exportations	GE augmente les dépenses pour les personnes âgées : Résilience
Rudra, 2002	Pays en dévelop- pement 1972-95	Mobilité du capital et volume des échanges	GE diminue le ratio des dépenses sociales par rapport au PIB : Efficience du marché, mais parce que l'État a moins de «power resources»
Vis, 2007	16 pays 1985-2002	Données quantitatives et qualitatives	GE n'a pas d'effet sur le <i>Welfare State</i> : Résilience
Hansson, Olofsson- dotter, 2008	20 pays 1970-2002	Volume des échanges et investissement direct étranger	GE ne diminue pas les dépenses de transferts sociaux : Résilience
Ha, 2008	18 pays 1960-2000	Mobilité du capital	GE augmente les dépenses de protection sociale : Résilience
McCas- hin, 2012	Irlande, 1981-2007	Dépenses sécurité sociale	Baisse mais aussi hausse des dépenses sociales : Résilience
Dell'Erba et al., 2013	17 pays 1980-2011	Stabilisation déficit public	Dans 2/3 des cas, la stabilisation ne vient pas de la pression des marchés : Résilience

SOURCE : Auteur.

Tableau 2. Les effets de la globalisation économique sur la taxation des affaires

Source	Données	Indicateur	Résultats
Kumar, Quinn, 2012	94 pays 1953-2009	Impôt sur les bénéfices	Pas de baisse de la taxation des entreprises : Résilience
Base de données OCDE	UE 1995- 2008	Taux statutaire moyen IS	De 38,1 % en 1995 à 27,4 % en 2008 : Efficience du marché
	France	Idem	50 % en 1985, 33 % en 1994, 42 % en 1998, 34,4 % en 2009 : Efficience du marché
	États-Unis	Idem	49,7 % en 1989, 38 % en 1986, 38,65 % en 1990, puis un peu plus de 39 % de 1995 à 2010 : stabilisé depuis 1986
	Japon	Idem	50 % de 1990 à 1997, 40,9 % en 2000, 39,4 % en 2010 : stabilisé depuis 2000

<i>Source</i>	<i>Données</i>	<i>Indicateur</i>	<i>Résultats</i>
Dreher, 2006	Pays de l'OCDE 1970-2000	Taux statutaire d'imposition du capital	GE réduit les taux officiels : Efficience du marché
Base de données OCDE	Pays de l'OCDE	Taux net statutaire Imposi- tion des dividendes	Comparaison 2010 par rapport à 1993 : baisse pour 13 pays, hausse pour 13 autres (certains ont introduit une taxation qui n'existe pas), stable pour 11 pays. Variations à la hausse entre ces 2 années.
CPO, 2009	Allemagne, Autriche, Benelux, Royaume- Uni, Italie, Espagne	Taux effectif d'impôt sur un investissement (sans les dividendes)	Baisse de 36 % en 1995 à 30 % en 2005 : Efficience du marché
	Autres pays UE hors France	Idem	Baisse de 27 % à 20 % en 2005 : Effi- cience du marché
	France	Idem	De 32 % en 1995 à 39 % en 1998, puis baisse jusqu'à 33 % en 2005 : Résilience
Idem	UE à 15	Taux implicite moyen IS (rapport total impôt versé au total bénéfices réalisés)	De 19 % en 1995 à 27 % en 2000, baisse jusqu'à 2003, hausse jusqu'à 26 % en 2006 : Résilience
CPO, 2011	UE 25	Taux implicite d'imposition du capital (rapport total impôt sur le K au total des revenus du capital entreprises + ménages)	Baisse entre 2000-2002, stable 2002- 2004, baisse 2007-2008 (25 % en 2008)
Garret, Mitchell, 2001	18 pays 1961-1993	Idem	Pas de baisse : Résilience
Swank, Steinmo, 2002	14 pays 1981-95	Idem	Très légère baisse : de 38 % à 36 % : Résilience

Base de données OCDE	Pays OCDE	Imposition des bénéfices en % du PIB	Hausse de 1990 à 2006 pour les pays de l'OCDE, sauf Japon, Luxembourg et Pologne : Résilience
Idem	Idem	Imposition des bénéfices en % des recettes fiscales	Hausse de 1990 à 2006, sauf Japon, Luxembourg, Pologne, Italie, Turquie : Résilience
Swank, 2006	Pays de l'OCDE 1981 à 1995	En 1992, crédit d'impôt général à l'investissement éliminé partout	De nombreux pays ont compensé les baisses des impôts par un élargissement de la base : Résilience
Mahler, Jesuit, 2006	13 pays 1980-2000	Redistribution fiscale (et diminution des inégalités selon index Gini)	GE augmente les inégalités dans le privé, mais augmente le revenu disponible : Résilience
Hart, 2010	10 pays Am. du Sud 1990-2006	Volume et structure des recettes fiscales	Variable partisane (parti au pouvoir) joue : Résilience

SOURCE : Auteur.

LA CONCURRENCE FISCALE DES ÉTATS

En offrant des dispositifs attractifs pour les multinationales, elle a incité aux montages d'évasion fiscale par les transferts de bénéfices vers les territoires les moins imposés⁹. Cette course au moins disant fiscal explique la baisse de l'Impôt sur les Sociétés (IS) depuis les années 1990, les liens avec les places offshore et l'adoption par plusieurs pays de dispositifs de *flat tax* (faible taux unique d'imposition). Pourtant, la concurrence fiscale n'a pas l'apport économique attendu¹⁰. La localisation d'une entreprise dépend de l'environnement économique et de l'attractivité globale du territoire, et seulement après de l'impôt : taille du pays, infrastructures, main d'œuvre, type de marché, base industrielle, mobilité du capital... La concurrence fiscale entraîne des pertes de recettes publiques significatives, ce qui fragilise la soutenabilité des finances publiques (Tableau 3). Ainsi, les trois dispositifs de l'intégration fiscale (19,5 Mds €), du régime mère-filiales (34,6 Mds), des titres de participation (6 Mds) ont en France un coût de 60 Mds € en 2009 selon le Conseil des prélevements obligatoires.

⁹ Sur la base notamment du *tax treaty shopping*, par exemple aux Pays-Bas, (Weyzig, 2013).

¹⁰ Jensen, 2012 ; Mansour, Grégoire-Rota, 2013.

Tableau 3. Le coût de la concurrence fiscale en faveur des groupes multinationaux

<i>Dispositif</i>	<i>Principe</i>	<i>Avantage</i>	<i>Coût en France</i>
Intégration Fiscale	1 seul résultat du groupe, incluant toutes les filiales, sur option du groupe ou sur agrément administratif selon les pays	Déduction des pertes des filiales selon un seuil de participation exigé variable selon les pays	19,5 milliards (Mds) d'euros (€) en 2009 (déduction de 82 Mds € de déficits, 70 000 entreprises concernées)
Régime mère-filiales	Exonération à l'IS des dividendes intragroupes (filiales à la mère)	Seuil de participation exigé et restrictions ou non selon implantation des filiales variables selon les pays	34,6 Mds € en 2009 42 000 entreprises concernées
Titres de participation	Exonération des plus-values de cession des titres de participation dans des filiales	Seuil de participation exigé variable selon les pays	6 Mds € en 2009
Bénéfice Consolidé	Société-mère imposée en tenant compte des filiales à 50 % ou plus	Sur option et sous conditions (complexe)	302 millions € 5 groupes en 2010

SOURCE : Auteur ; pour les coûts : CPO, 2010.

LA COMPLEXIFICATION DE L'OBLIGATION FISCALE

La prolifération des règles et des dérogations a dilué le rapport de cohérence à des valeurs générales pour la société. La complexité du droit fiscal est source d'évasion et de fraude par les catégories privilégiées, et d'erreur pour les plus pauvres qui ne peuvent frauder. En France, environ 230 nouveaux articles de lois sont adoptés par an. Les dépenses fiscales diminuent les recettes, minent l'obligation fiscale et la redistribution des revenus (car elles profitent plutôt aux riches) ; par leur particularisme étroit, elles échouent dans la reconnaissance d'enjeux équitables de société. En France, le nombre de niches fiscales est passé de 320 en 1981 à 457 en 2018, soit une perte de recettes publiques de 99,8 Mds € (source PLF 2018, Voies et moyens II). L'incohérence se double d'un impact économique douteux puisque 66 % des dépenses fiscales sont inefficaces ou peu efficientes¹¹, notamment en décourageant l'implantation de nouvelles entreprises (Braunerhjelm, Eklund, 2014).

¹¹ Comité d'évaluation des dépenses fiscales, 06/2011, p. 24. Le Crédit d'impôt recherche a une certaine efficacité mais coûte cher, 13,01 Mds € en 2016, et profite surtout aux grandes entreprises.

La régulation publique par la fiscalité se dilue dans les particularismes socio-économiques qui ne résultent plus d'arbitrages politiques globaux entre les grandes fonctions de la fiscalité, comme dans le cas du financement du *Welfare State* en Europe pendant les Trente Glorieuses. La fonction financière de l'impôt a été remise en cause (outre le recours massif à l'emprunt) par les dépenses fiscales. Les fonctions fiscales ont perdu leur cohérence et leur portée normative générale. Certes, elle accorde une place prépondérante à la norme générale du marché, mais détaille les mesures concrètes en faveur des entreprises dans des règles complexes qui abaissent la norme fiscale comme expression de principes juridiques généraux. La fiscalité est épargnée en de multiples mesures complexes. La loi fiscale juxtapose des cas particuliers coupés de la légitimité politique de la norme constituée par ses fonctions sociétales.

LES INSUFFISANCES DU SOFT LAW INTERNATIONAL (JUSQU'À LA CRISE)

L'OCDE, dans son rapport de 2000, invitait à « une coopération fiscale globale », mais la souveraineté nationale des États en matière fiscale a fait obstacle jusqu'à la crise à cette forme de *soft law*, juridiquement non contraignant, qui était aussi pratiqué par les institutions européennes. Le modèle des conventions fiscales internationales recommandé par l'OCDE a permis d'éviter la double imposition et a instauré un certain nombre de notions communes comme l'établissement stable et la procédure amiable de résolution des litiges ; mais il n'a pas unifié, ni simplifié, complètement le droit puisque chaque pays choisissait souverainement le contenu concret dans le cadre d'accords bilatéraux (entre 2 États). Comme on l'a vu, la coopération entre les administrations nationales pour lutter contre la fraude globalisée n'a pas enrayer non plus la déviance fiscale mondialisée. De même, la libération des capitaux dans un cadre de concurrence des systèmes fiscaux, dont l'OCDE se contentait de surveiller les excès sans en condamner le principe¹², est une aberration du néo-libéralisme qui a accentué les inégalités et a favorisé aussi la déviance fiscale.

¹² Sur saisine d'un État, l'OCDE examine les pratiques fiscales dommageables (discriminations injustifiées de certains produits ou entreprises) à la concurrence économique, mais admet le principe de la concurrence fiscale.

À l'origine, la construction européenne se fonde sur l'instauration d'un marché commun, en vue de consolider la paix établie après la Seconde Guerre Mondiale. Il s'agissait aussi de supprimer les droits de douane (et les taxes équivalentes) à l'intérieur de l'Union tout en fixant un tarif extérieur commun. Ce programme a été réalisé puisque l'Europe est devenue un espace économique sans frontières internes avec l'achèvement du marché intérieur par l'Acte unique européen de 1986. La TVA et les droits d'accises (tabacs, alcools...) ont ainsi fait l'objet d'une véritable politique fiscale communautaire par l'instrument juridique des directives. Ce succès de l'harmonisation reste toutefois limité aux impôts indirects.

Pour les impôts directs, la Commission européenne a certes relancé le projet de directive sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)¹³ et le rapporteur du projet au Parlement européen (Alain Lamassoure) a proposé (projet de rapport du 13 juillet 2017) de taxer l'économie numérique selon un critère de « présence numérique » qui permettrait d'imposer à l'IS la collecte et/ou l'exploitation des données par les plateformes numériques dans chaque État membre, en proportion de leur volume. Toutefois, l'échec en 2011 du projet d'ACCIS montre que l'harmonisation européenne de l'IS n'est pas acquise, en raison du droit de véto conféré à chaque État par la règle de l'unanimité (article 115 du TFUE). Les disparités fiscales qui résultent de l'histoire, des arrangements nationaux et des stratégies de concurrence entre États restent importantes.

Le droit communautaire interdit les aides fiscales d'État qui faussent la concurrence¹⁴, mais avec de larges dérogations dont l'impact se retrouve dans les dépenses fiscales. Comme pour l'OCDE, l'action communautaire contre la concurrence fiscale dommageable des États restait limitée puisque cette conception du marché rend licite le principe pour seulement en surveiller les excès. Les directives, qui constituent la voie royale de la réforme, ont été peu utilisées jusqu'à la crise ou selon un champ d'application restreint. Pour les impôts directs, les deux directives de 1990 qui visaient le régime des « mères-filiales » et les fusions d'entreprises étaient en retrait par rapport à l'idée d'une harmonisation de la fiscalité des entreprises en vue d'une véritable régulation du marché européen.

¹³ COM (2016) 685 final du 25/10/2016 sur l'assiette commune pour l'IS et COM (2016) 683 final sur l'assiette commune consolidée pour l'IS.

¹⁴ Cette procédure est réactivée par la Commission européenne contre les multinationales comme Apple, Starbucks, Amazon etc. : cf. partie 4.

Le « paquet fiscal » de 1997 comprenait un « Code de conduite » (aujourd’hui relancé), et deux directives du 3 juin 2003 sur la taxation de l’épargne et sur les intérêts et redevances entre entreprises de différents États. Le code de conduite de 1997 visait des dispositifs de fiscalité directe pouvant modifier la localisation des activités économiques. Même s’il a permis de supprimer certaines dérogations fiscales exorbitantes, ce *soft law* n’a pas mis fin aux dommages de la concurrence fiscale : c’est le cas de la fixation du taux d’imposition des entreprises qui ne relève pas du code de conduite, mais de la compétence exclusive des États membres. La directive sur l’épargne entrée en vigueur en 2005 excluait les dividendes d’actions, ne concernait pas les sociétés et a accepté un système avantageux de retenue à la source pour plusieurs pays.

La coopération fiscale, pourtant moins ambitieuse que l’harmonisation, se heurte à la souveraineté nationale des États, la règle de l’unanimité de la décision dans ce domaine conférant à chaque État un droit de véto.

LA RÉGULATION ADMINISTRATIVE PAR LE NEW PUBLIC MANAGEMENT

Un mouvement international, inspiré du *new public management*, a fait la promotion d’une régulation administrative plus accommodante envers les entreprises multinationales dans le contexte de l’intensification de la mondialisation capitaliste. La *responsive regulation* valorise l’information et l’auto-régulation pour les contribuables et critique le management répressif¹⁵. Plusieurs administrations ont adopté cette nouvelle régulation des milieux économiques et ont par exemple créé des directions réservées aux grandes entreprises (en France en 2002), même si d’autres justifications existent (complexité des régimes juridiques, enjeux pour les recettes publiques). L’accord était recherché par cette gestion préventive du contentieux fiscal avec les grands acteurs économiques de la déviance.

¹⁵ Braithwaite, 2003 ; Job et al. 2007 ; Leroy, 2008.

ACTEURS ET PRATIQUES DE LA DÉVIANCE FISCALE

La déviance fiscale est celle d'acteurs que l'on peut repérer à travers cette typologie, inspirée du sociologue américain Merton (1965)¹⁶, qui croise la décision du contribuable par rapport à la loi (Violation, utilisation, respect) avec l'intégration dans la globalisation économique (faible, moyenne, forte). L'opportunité d'éviter l'impôt joue en premier lieu, ce qui écarte la masse des contribuables salariés *compliant*s dont les revenus sont recoupés auprès de l'employeur. La fraude est souvent simple et directe pour les petites et moyennes entreprises et les professions indépendantes. Ces déviants refusent à la fois les fins et les moyens de l'impôt, mais ne constituent pas des marginaux, au sens de Merton. Les déviants de l'économie du crime qui inclut les mafias et divers trafics occultes utilisent de plus en plus les circuits mondialisés de la finance internationale des grandes entreprises capitalistes : proches des marginaux décrits par Merton, ils relèvent de la délinquance fiscale.

Tableau 4. Les acteurs de la déviance fiscale

<i>Décision du contribuable</i>	<i>Rapport à l'économie globale</i>		
	<i>Forte</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Faible</i>
Violation du droit (fraude)	Économie du crime	PME	Exclus (rare)
Utilisation du droit (optimisation)	Multinationales/riches		
<i>Compliance</i>		Salariés	Exclus

SOURCE : Auteur.

Le fait remarquable concerne l'évasion par l'utilisation du droit fiscal des États dans des montages complexes d'optimisation (*tax planning*) par les grandes entreprises multinationales. Or, les opérations internes des multinationales (propres à un même groupe) représentent plus de la moitié des transactions mondiales, ce qui facilite les transferts de bénéfices. La complexité du droit fiscal incite à des fins d'attractivité économique, qui est issue de la concurrence fiscale des États, facilite ce jeu. La fraude directe est plus difficile (contrôle interne et diverses parties prenantes). Par rapport à la théorie de Merton, cette déviance s'effectue par rapport aux fins de l'impôt qui est vu comme opposé à l'entreprise ou à la carrière des individus : cet obstacle est

¹⁶ Merton explique que la criminalité en col blanc est tolérée en raison de la valorisation de la réussite financière par notre civilisation et distingue l'acceptation ou non des buts proposés par la société (exemple : gagner beaucoup d'argent) et les moyens pour y parvenir.

surmonté par l'usage habile des moyens légaux ou par l'action visant à une modification des frontières de la légalité.

Concernant les pratiques, la déviance fiscale vise donc la fraude et l'évasion fiscales. La fraude, qui est plutôt celle des petites entreprises et des indépendants, recouvre essentiellement la dissimulation de recettes (exemple : ventes sans factures), le travail clandestin, les frais injustifiés, les prélèvements occultes en nature ou en espèces...

Les grandes entreprises privilégient les montages légaux de minimisation fiscale, en jouant sur les frontières de la légalité, au risque d'une requalification en fraude par l'administration fiscale (cf. après). La localisation des profits diverge de celle des activités (actifs matériels, effectifs...). Au cœur de cette évasion fiscale des multinationales, évaluée on l'a vu à 50 Mds €/an en France, la technique des prix de transfert modifie l'évaluation des transactions entre les entités d'un même groupe (achats/ventes, prestations comptables, de conseils, opérations financières...) en fonction de la fiscalité des pays. Le Tableau 5 indique la perte de recettes publiques causée en France par quelques montages d'évasion fiscale, sachant que les particuliers fortunés dissimulent aussi leurs avoirs au moyen de sociétés écrans (fiducies, trusts...).

Tableau 5. Principaux montages de minimisation de l'impôt des GE

<i>Procédé</i>	<i>Méthode</i>	<i>Amplitude estimée</i>
Taux Implicite IS	Rapport Excédent net d'exploitation et IS payé	En 2014 GE = 26 % PME = 32 %
Prix de Transfert	Modifier les prix de transaction entre les entités d'un même groupe en fonction de la fiscalité des pays	80 % des contrôles fiscaux internationaux en France : 2,6 Mds € de rappels Réduction de 10 % de la base taxable, perte de d'IS de 8 Mds \$ en 2008 (Vicard, 2015)
Sous-capitalisation	Limiter le capital des filiales chargées des investissements et acquisitions de sociétés pour créer des déficits imputables sur les bénéfices du groupe multinational	Non déterminée
Carrousel TVA Intra communautaire (UE)	Société A d'un État facture une livraison à B, « taxi » dans un autre État qui ne déclare pas la TVA. B émet (contre une commission) une fausse facture à C qui déduit la TVA sur l'achat fictif. A livre directement à C les biens à un coût minoré de la TVA	100 Mds d'euros par an, 10 % des recettes de TVA intracommunautaire en UE France : 12,7 Mds Le carrousel est une fraude mais repose sur la délivrance d'une facture en apparence régulière

SOURCE : Auteur.

Du point de vue épistémologique, on retrouve la discussion classique autour des ambiguïtés de la notion de criminalité en col blanc, mais avec des particularités qui nécessitent aussi dans le cas de l'impôt de sortir du prisme de la pénalisation de la délinquance (sans la négliger).

LA TRANSGRESSION DE NORMES ET/OU DE FINALITÉS ?

La définition scientifique de l'évitement de l'impôt est délicate. Elle demande de connaître les normes juridiques et sociales en jeu mais aussi les finalités sociales d'un système fiscal adapté et juste.

Juridiquement, la fraude fiscale admet une acception large de violation d'une obligation prévue par le droit fiscal¹⁷ et une acceptation restreinte aux délits susceptibles de poursuites pénales (en France, art. 1741 du CGI). L'optimisation fiscale (*tax planning*), qui consiste à utiliser le droit fiscal pour payer moins (ou pas du tout) d'impôt, est considérée classiquement comme régulière, sauf en cas d'abus de droit, qui vise des montages n'ayant pas de substance économique, mais dont le but est (jusqu'aux tentatives de réforme : « exclusivement ») de se soustraire à tout ou une partie de l'imposition.

La sociologie de la délinquance en dénonçant la criminalité fiscale recherche un effet de théorie (incertain), mais se focalise sur un élément partiel du problème, celui de la pénalisation de la fraude — qui reste faible même si elle se renforce. Or, la nouvelle déviance fiscale, qui inclut la fraude, est centrée sur l'évasion fiscale qui vise à minimiser, en toute légalité, la somme à payer aux institutions publiques. Cette déviance utilise les normes, les contradictions ou les lacunes du droit fiscal par des montages d'optimisation de la somme à payer aux institutions publiques. Comme on l'a vu, sa banalisation est un phénomène inédit dans le cadre de l'intensification de la globalisation financière des années 1990. La sociologie fiscale ne confirme pas la hiérarchisation de la gravité de la transgression par le critère pénal utilisé par la

¹⁷ En France, l'article 1729 du CGI vise « les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État ». Sur ces questions, Lamarque, Négrin, Ayrault, 2014 ; Grosclaude, Marchessou, 2016.

criminologie et la sociologie de la délinquance d'affaires¹⁸ qui marginalisent le problème de l'évasion/optimisation fiscale. Au-delà de l'idée classique depuis Sutherland (1945) d'un traitement privilégié des puissants du monde des affaires, la conceptualisation par la déviance fiscale inclut dans l'analyse, au regard de l'intérêt public, le coût social des pratiques d'optimisation qui manipulent le droit issu des politiques fiscales : crise structurelle par la perte de recettes publiques, transfert de charges vers les ménages ordinaires, coupes dans les services publics...

Il s'agit aussi de se distancier de la jurisprudence qui valide le principe du libre choix par le contribuable de la voie la moins imposée, un choix qui selon le droit fiscal relève de sa liberté de gestion, à condition de ne pas commettre un abus de droit. L'évasion, encouragée par le commerce florissant de l'optimisation fiscale, était, jusqu'à une période récente (cf. 4) en général licite.

Ici, la typologie de la labellisation de la fraude fiscale, inspirée de la théorie de l'étiquetage du sociologue Becker (1963), croise la décision du contribuable avec la manière dont l'autorité publique, au premier plan l'administration fiscale, étiquette l'acte qui résulte de cette décision. Dans la décision du contribuable, l'opportunité d'éviter l'impôt, qui varie selon les cas, joue un rôle significatif. La typologie part de l'existence d'un montage ou non pour éviter l'impôt, sachant que les grandes entreprises et les plus riches, aidés de leurs conseils fiscaux, pratiquent un jeu sur la frontière entre la légalité et l'illégalité par l'optimisation qui prétend faire entrer les montages de minimisation dans la légalité. Concernant les autorités, la décision d'étiquetage de la déviance dans les catégories juridiques de la fraude, évasion, erreur ou de la compliance dépend de la régulation administrative.

Dans le cadre de l'étiquetage des montages par l'administration, l'excès d'habileté relèvera de l'abus de droit¹⁹ qui a été redéfini par la Loi de finances rectificative (LFR) du 30/12/2008, en cas d'actes à « caractère fictif » (simulation) ou d'actes « recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs »

¹⁸ Lascoumes et Nagel, (2014, 22), dans leur ouvrage éclairant, assimilent la déviance à une transgression « mineure » d'une norme par des dirigeants, et la délinquance à une transgression majeure liée au droit pénal. Mucchielli (2014, 99), qui vise à actualiser dans son ouvrage de référence en France, le programme de Sutherland, assimile l'évasion fiscale, notamment vers les paradis fiscaux, à de la délinquance organisée.

¹⁹ Cozian et Deboissy, 2015, 884.

visant « exclusivement à éluder ou atténuer les charges fiscales » (art. L64 du LPF reprenant l'arrêt CE Janfrin du 27/09/06). Cette procédure, appliquée aux montages sans réalité économique, reste exceptionnelle, mais participe au débat (non clos) sur les objectifs, et donc les normes sous-jacentes, économiques des textes que certains contournent abusivement.

Tableau 6. Typologie de la labellisation de la fraude fiscale

<i>Décision du contribuable</i>	<i>Décision des autorités</i>	
	<i>Légal</i>	<i>Illégal</i>
Montage pour éviter l'impôt	Évasion	Fraude (ou abus de droit)
Absence de montage	Respect (<i>compliance</i>)	Erreur

SOURCE : Auteur

Après les normes juridiques, la déviance est à questionner par rapport aux normes sociales et au sentiment de justice. En référence à la rationalité concrète du contribuable²⁰, on sait que l'intérêt utilitariste d'éviter l'impôt ne joue pas uniquement²¹, ce qui explique que le système fiscal interventionniste, qui repose sur la déclaration, avec un risque plutôt faible de contrôle, perdure. Le contribuable apprécie aussi l'impôt par rapport à des valeurs (rationalité axiologique) et des raisonnements (rationalité cognitive), selon le modèle large de la rationalité (Boudon, 2003).

Toutefois, la condamnation morale de la fraude, au regard d'autres déviences, reste plutôt faible (Encadré 1) : on ne peut donc pas conclure à une transgression d'une norme morale collective, d'autant que l'optimisation ne repose pas au départ sur une violation de la loi.

²⁰ Leroy, 2003 ; Leroy, 2010, chapitre 9 ; Leroy, 2011.

²¹ Les modèles économiques de l'*Expected Utility Theory* (Allingham, Sandmo, 1972 ; Cowell, 1985 ; Yitzhki, 1974) considèrent la fraude comme une prise de risque face aux modalités d'imposition et de contrôle, une catégorie criminelle, un refus de financer les biens publics. Ils se heurtent à des objections, notamment en considérant le taux des prélèvements socialement supportable qui renvoie au sentiment de justice fiscale. *Vide* Leroy, 2011, chapitre 9 ; Leroy, 2011 ; Leroy, 2014).

À l'inverse des normes de compliance, on peut aussi relever une tendance traditionnelle de certaines catégories sociales à rejeter l'impôt comme le montrent les révoltes des petits commerçants dans les mouvements Poujade et Nicoud des années 1950 et 1970. L'enquête de référence de Dubergé (1990, p. 148) en 1986 le relève encore à partir de cette question qui vise la justice fiscale par la publicité des déclarations de revenus :

Pour encourager la justice fiscale, dans un grand nombre de pays, le montant des impôts directs payés par chaque contribuable est connu de tous. Estimez-vous que, s'il en était de même en France, ce serait : Une bonne chose ? Une mauvaise chose ? Une chose sans importance ?

La répartition des réponses²² favorables par CSP montre que les petits salariés sont les plus favorables (59 %), suivi par les cadres (45 %) puis les autres professions. L'hostilité est la plus forte chez les agriculteurs, les artisans, les industriels, les commerçants et les professions libérales (les taux vont de 10 à 20 % favorables)²³. Le sondage Harris de novembre 2013 (Encadré 1) confirme cette tolérance des indépendants à la fraude. Au-delà, il est difficile ici de conclure à des valeurs partagées par des groupes sociaux.

Encadré 1. La faible condamnation morale de la fraude

Enquêtes mondiales sur les valeurs (WVS) : de 1981 à 2004, 53 % (taux moyen pour tous les pays) estiment que « tricher avec l'impôt » n'est « jamais justifiable ». WVS 2006 : En France, 47,8 % condamnent la fraude comme « jamais justifiable ».

Sondage Ipsos 7-10/13 pour *Le Monde* et Fondafip : 43 % ne pensent pas que payer l'impôt est un acte citoyen Sondage Opinionway 11/14 pour Finsquare : 56 %.

Sondage Harris pour l'émission *Capital* 7-12/11/13 : 44 % déclarent avoir déjà payé en liquide un service pour éviter la TVA ou des charges sociales (babysitting, jardinage, travaux...). 25 % se disent compte tenu de la pression fiscale tentés de ne pas déclarer tous leurs revenus au fisc. Le taux est de 38 % pour

²² 41 % jugent que c'est « une bonne chose », 43 % « une mauvaise chose », 5 % « une chose sans importance » et 11 % sans opinion.

²³ Les motifs des répondants défavorables reposent sur l'atteinte à la vie privée, mais aussi pour les retraités sur la sécurité (connaissance de leurs revenus) et pour les habitants des petites localités sur la crainte des jalousies. Mais le montant du revenu joue fortement puisque les titulaires de revenus élevés ou simplement confortables sont tous défavorables à la mesure.

les professions indépendantes qui sont aussi 35 % favorables à l'option de ne pas déclarer l'argent liquide reçu.

Enquête « Dycen » (Forsé, Parodi, 2014) : 54 % affirment que la fraude n'est « jamais acceptable ».

Sondage CSA pour *Atlantico* 22/5/14 : 23 % justifient la fraude fiscale « dans certains cas », par exemple « pour préserver les dépenses indispensables à sa famille ». 20 % disent avoir rémunéré des services sans déclarer aux services sociaux.

Sondage Odoxa des 7-8 avril 2016 pour *Le Parisien* : 56 % considèrent que la fraude fiscale est un problème très important pour l'économie française et 32 % un problème assez important. Concernant la qualification de la fraude, 81 % retiennent l'item « immorale », mais 53 % reconnaissent avoir payé « au noir » des prestations, dont 27 % souvent ou de temps en temps. Cette pratique répandue se retrouve quels que soient l'âge, le sexe et la catégorie socio-professionnelle. De même, 78 % se déclarent prêt à voter pour un élu, au bilan jugé positif, impliqué dans une fraude.

Il convient alors de se demander si la fraude transgresse des normes « politiques ». La sociologie fiscale montre d'une manière générale l'importance de la légitimité politique de l'impôt²⁴: la confiance dans le gouvernement²⁵, les institutions publiques et l'utilisation de l'argent public (Daude et al., 2013) sont corrélées avec le civisme fiscal (*compliance*). Réciproquement, en l'absence de ces critères de la légitimité politique, la désillusion par rapport aux autorités (Frey, Torgler, 2007) a un impact négatif sur le civisme fiscal. Or, en France, la confiance actuelle dans les institutions est faible, comme le montre notamment le Baromètre du Cevipof (Centre d'études de la vie politique française, IEP de Paris) : chaque année, plus de 80 % pensent que les responsables politiques ne se préoccupent pas de l'avis des gens (89 % en 2017) ; selon l'enquête de janvier 2017, 81 % éprouvent des sentiments négatifs par rapport à la politique (40 % éprouvent de la méfiance, 28 % du dégoût, 10 % de l'ennui et 3 % de la peur). La confiance dans l'État et dans les institutions (au plus bas pour les partis) est faible, d'autant que 70 % pensent que la démocratie ne fonctionne pas bien en France... De ce point de vue, l'idée d'une transgression de normes politiques par la fraude est dans le contexte actuel peu vérifiée.

²⁴ Leroy, 2003 ; 2011.

²⁵ Bergman, 2002 ; Torgler, 2003 ; Hug, Spörri, 2011.

Rappelons aussi que des « biais » cognitifs interviennent²⁶. Par exemple, le support pour la redistribution est plus important quand le choix porte sur des taux que sur des montants, un effet constaté dans l'enquête de M. Forsé et M. Parodi²⁷ : l'espace du problème pour reprendre une notion du prix Nobel d'économie Simon est limité par la complexité du droit fiscal et par la difficulté particulière pour les non spécialistes, et parfois aussi par les médias, à distinguer la fraude de l'évasion ou de l'optimisation.

On pourrait alors soutenir que l'information accessible au contribuable, qui raisonne logiquement sur la dichotomie, insuffisante ici, entre le légal et l'illégal, est biaisée²⁸. Cette thèse de « l'aliénation » cognitive trouve un certain support dans le raisonnement suivant : l'impôt est trop lourd en France, donc la fraude n'est pas toujours condamnable et encore moins l'optimisation/évasion qui a priori ne viole pas la loi. Ainsi selon le Sondage CSA du 31/03/2010 pour *Le Parisien*, 82 % estiment que « la France est un pays où l'on paie trop de charges et trop d'impôts », un résultat confirmé par l'enquête « Dygenal » (Forsé, Parodi, 2014) où 84 % approuvent ce même item. Le Sondage Ipsos 7au 10-10/13 pour *Le Monde* et Fondafip indiquait aussi que 72 % jugent le montant des impôts « excessif ».

Le sentiment du fardeau fiscal alimente une représentation sociale de « l'impôt-tribut » au détriment des autres représentations (cf. Tableau 7). Mais le lien avec la faible contribution des déviants qui échappent à l'impôt n'est pas forcément établi, alors que les Français restent plutôt attachés à la protection sociale. Ainsi, selon le Sondage Opinion Way *Le Monde* 29-30/4/14, 60 % des Français sont satisfaits de leur modèle social, même si 64 % estiment qu'il est à réformer. Notons quand même que l'attachement aux services publics financés par la fiscalité évolue : selon le sondage BVA pour les Échos des 5-20/12/13 : 63 % d'accord pour une réduction des prestations des SP en échange d'une diminution des impôts. En 11/2012, le ratio était de 47 %, en 11/2011 52 %, en 11/2010 44 %, en 11/2009 52 %, en 10/2008 51 %, 06/2008 51 %, en 04/2006 54 %. Néanmoins, selon le

²⁶ Appréciation subjective du risque de contrôle fiscal, effets de cadrage (*framing*), caractère indolore de certains prélèvements, erreurs d'attribution causale (cas de certaines révoltes fiscales), relation impôt et dépenses (moins d'impôt et plus de services donc de dépenses)...

²⁷ McCaffery, Baron, 2004, 698 ; M. Forsé et M. Parodi, 2014, 110.

²⁸ Un biais se produit aussi dans le cas de la taxation de l'héritage où selon un Sondage Ipsos 7au 10-10/13 pour *Le Monde* et Fondafip, 80 % sont contre les droits de succession. Or, compte tenu de la répartition du patrimoine (beaucoup de ménages possèdent peu de patrimoine), et des abattements légaux, de nombreux ménages ne sont pas taxables.

sondage BVA pour *Orange et Itélé* des 21-22 avril 2016, 60 % estiment que les taxes et impôts qu'ils payent sont justifiés par rapport aux services publics dont ils bénéficient (47 % plutôt justifiés, 13 % tout à fait justifiés). Les personnes âgées approuvent à 69 %, mais les CSP aux revenus les plus faibles sont beaucoup plus critiques avec 46 % (au lieu de 39 % pour l'ensemble de la population) estimant que leur charge fiscale n'est pas justifiée par les services publics reçus en échange. Pour ces catégories la représentation utilitariste de « l'impôt-échange » (prix payé par le contribuable pour le bénéfice, les services, qu'il reçoit) joue donc un rôle, ici négatif, par rapport à l'impôt.

Tableau 7. Les représentations sociologiques de l'impôt

IMPÔT INDOLORE	Ce n'est pas une représentation sociale (exemple, mais pas toujours, des impôts indirects : TVA...)
IMPÔT-TRIBUT	Fardeau de l'impôt ressenti comme insupportable
IMPÔT-CONTRAINTE	Charge fiscale ressentie comme trop lourde
IMPÔT-OBLIGATION	Impôt versé à l'autorité publique (un des deux piliers de la formation de l'État fiscal en Europe) : conception des juristes
IMPÔT-ÉCHANGE	Prix à payer par le contribuable pour le bénéfice (services) qu'il reçoit de la collectivité (conception économique)
IMPÔT-CONTRIBUTION	Le contribuable juge légitime de financer les institutions ou les politiques publiques : forme politique du consentement à l'impôt

SOURCE : Auteur

De même, le sentiment que le système fiscal est injuste domine largement dans l'opinion publique en France. Selon le Sondage TNS Sofres 15-16/09/2010 pour *Europe 1* : 71 % trouvent que la répartition des impôts entre les ménages est injuste. Selon l'enquête « Dygenal », « 75 % déclarent que la fiscalité est injuste » (Forsé, Parodi, 2014, p. 121). Ce sentiment est encore identique en 2016, selon le Sondage BVA pour *Orange et Itélé* des 21-22/4/2016 : 83 % jugent le système fiscal injuste, 82 % le considèrent comme inefficace, 83 % comme incompréhensible. Ce rejet reste vrai quel que soit l'âge, le revenu et la profession. Or on sait qu'une relation empirique existe entre le sentiment d'injustice fiscale et la propension à la fraude fiscale (Torgler et al. 2008, p. 329).

Le principe des facultés contributives, qui est à la fois une norme politique et une norme juridique issue de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme, semble aussi constituer une norme socialement active, en tout cas pour une majorité des citoyens. Ainsi, par rapport aux attitudes sociales envers la redistribution, le baromètre Cevipof comprend cette question : « Pour établir la justice sociale, il faudrait prendre aux riches pour donner aux pauvres ». Un certain consensus majoritaire, d'intensité variable selon les années, en faveur d'une taxation plus forte des riches ressort des réponses : 12/2009 : 56 % ; 12/2016 : 54 %.

Il reste que le problème de l'évasion au cœur de la déviance fiscale, qui est délicat à définir et donc à tester, est rarement traité dans les enquêtes. Un éclairage est donné par la question de l'exil fiscal (quitter la France pour des raisons fiscales) qui est une forme d'optimisation. Selon le Sondage Ipsos du 7-10/13 pour *Le Monde* et Fondafip, 45 % approuvent l'exil fiscal pour payer moins d'impôt. L'enquête Ifop/Fondation Jean-Jaurès confirme ce résultat. À la question « Le montant des impôts payés par les plus riches est trop élevé, ce qui incite les plus riches à quitter le pays », l'approbation est la suivante : 05/2010 : 32 % ; 12/2012 : 41 % ; 05/2013 : 38 % ; 05/2015 : 40 %²⁹. Pour une bonne partie des Français, il semble ainsi que l'optimisation, qui comme on l'a vu prétend rester dans la norme de la légalité, ne transgresse pas une norme sociale, d'autant que la fiscalité est jugée trop lourde.

Par rapport aux fins sociales, l'optimisation/évasion, comme la fraude, constituent quand même une déviance qui porte atteinte à l'égalité devant l'impôt et les charges publiques. Cette déviance est dommageable au financement des politiques publiques par les pertes de recettes qu'elle entraîne et compromet la soutenabilité socio-économique du système des finances publiques. Cette injustice retrouve l'analyse de la sociologie de l'anomie économique de Durkheim (1986a et b), même si ce sont les biais de l'action publique internationale qui sont en cause, et non l'absence de régulation publique. L'évasion des catégories favorisées transgresse aussi la norme de justice sociale des capacités contributives...

Avec la fraude, elle remet en cause les finalités sociales des compromis historiques d'après-guerre sur le *Welfare State* keynésien des démocraties

²⁹ En 2015, les retraités (37 %) et les ouvriers (38 %) marquent une approbation un peu plus faible. Les inactifs (41 %) sont dans la moyenne, les employés un peu au-dessus (43 %) alors que les catégories supérieures approuvent plus fortement (45 % pour les artisans ou commerçants, professions libérales ou cadres supérieurs).

interventionnistes. La dégradation des normes fiscales émanant des États et des institutions internationales en banalisant la déviance ont délégitimé « *l'impôt-contribution* » aux dépenses sociales. La traduction des enjeux généraux de société par le droit fiscal (la famille, l'héritage, le patrimoine, le salariat, la dépendance etc.) se dilue dans le maquis des mesures dérogatoires où les fonctions socio-économiques de l'impôt ne sont plus lisibles. Seul subsiste le formalisme de l'obligation fiscale où le respect de la norme juridique, la *compliance* repose de moins en moins sur sa légitimité politique mais sur la soumission, réticente à l'autorité. La régulation de la déviance fiscale, qui n'était pas considérée comme un problème public, excluait toute répression sérieuse.

LE PROBLÈME POLITIQUE DE LA RÉACTION PUBLIQUE

Jusqu'à la crise, l'évasion n'était pas traitée par les autorités publiques qui accordaient, au nom de l'attractivité de leur territoire, des avantages fiscaux aux acteurs mobiles du marché mondialisé. Depuis, la « réaction sociale » de l'OCDE, de l'Europe et de nombreux États identifie l'évitement de l'impôt comme un problème public en raison des difficultés budgétaires, même si les médias jouent un rôle. Cette volonté politique a initié plusieurs réformes de la politique fiscale et de la régulation administrative de la fraude, mais compose avec la résistance des élites économiques sur le terrain juridique.

L'action publique contre la fraude et l'évasion s'est renforcée par la politisation de cet enjeu comme le montre l'Encadré 2.

Encadré 2. Principales réformes fiscales jusqu'à 2017

G20 : G20 2/4/ 2009 de Londres sur les paradis fiscaux ; G20 du 16/11/14 de Brisbane acte le BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, 2013) pour améliorer « l'équité du système fiscal international » en lien avec l'OCDE.

OCDE (*Soft law*) : Forum mondial (Groupe de travail créé en 2001 avec 124 pays plus l'UE et 12 observateurs tels le FMI, la Banque mondiale pour évaluer la transparence bancaire, fiscale, boursière de chaque pays (notation). Le Forum a préparé l'accord multilatéral de Berlin du 29/10/2014 avec 51 pays sur l'échange automatique d'informations fiscales pour 2017-18 et a noté 71 pays en février 2015.

Liste des territoires non coopératifs : exigence d'au moins 12 accords d'assistance administrative pour sortir de la liste.

Plan d'action contre l'érosion des bases d'imposition et les transferts de bénéfices BEPS du 12/7/2013 qui vise à lutter contre les pratiques agressives d'optimisation des multinationales. Accord de Lima du 9/10/2015 sur ce plan. Europe : Accord UE et Suisse du 27/05/2014 : échange d'informations sur les comptes financiers de leurs résidents applicables en 2018. Commission européenne : enquêtes contre Apple en Irlande, Starbucks aux Pays-Bas, Amazon au Luxembourg, condamnation le 11 janvier 2015 de la Belgique pour concurrence fiscale dommageable... Réflexion sur les nouveaux standards du BEPS.

Principales Directives UE du Conseil : 16/03/2010 sur assistance dans le recouvrement; 15/02/2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (coordination de la lutte contre la fraude, directive modifiée notamment par la directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014, qui a étendu le dispositif d'échange d'informations) ; 25/07/2014 sur les « mère-filiales » (modifie directive 2011) contre les « prêts hybrides »³⁰ ; 27/1/2015 sur les « mère-filiales » avec l'introduction d'une « clause anti-abus » afin de lutter contre l'évasion fiscale (« agressive »). 8/12/2015 sur l'échange automatique d'informations entre les États membres sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontalière et sur les accords préalables en matière de prix de transferts, applicable au 1 janvier 2017; 25 mai 2016 des ministres de l'économie et des finances (modifiant la directive 2011/16) sur la déclaration pays par pays des multinationales³¹, applicable à compter du 5 juin 2017; 12 juillet 2016 établit des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence sur le fonctionnement du marché intérieur. Proposition de directive du 1 décembre 2016, COM (2016) 757 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de TVA applicables au commerce électronique transfrontalier.

Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale de la Commission du 28 janvier 2016. Relance du débat sur l'harmonisation fiscale en Europe pour l'impôt sur les sociétés (IS)³².

France : Renforcement des pouvoirs de l'administration fiscale et de la pénalisation de la fraude fiscale (Ayraut, 2015) : loi du 6/12/2013 relative à la

³⁰ Montages des multinationales pour ne pas être imposées dans l'État de la société qui verse les sommes (les « prêts » sont des dépenses déductibles) et dans l'État de la filiale bénéficiaire (distribution de bénéfices exonérée).

³¹ Type d'activités, montant du chiffre d'affaires, bénéfice avant impôts, impôts dus et payés sur les bénéfices, nombre de salariés, capital social, bénéfices non distribués, actifs corporels.

³² Proposition de la Commission européenne : COM (2016) 685 final du 25/10/2016 sur l'assiette commune pour l'IS et COM (2016) 683 final sur l'assiette commune consolidée pour l'IS.

lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; flagrance fiscale (Loi de finances rectificative du 25/12/07) ; création d'une police fiscale (agents des impôts/officiers de police judiciaire) pour rechercher les délits de fraude (loi du 30/12/2009) ; procédure judiciaire d'enquêtes fiscales ; aggravation des sanctions ; création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (décret du 4/11/10)... Loi du 26/07/2013 (art. 7) portant sur la production d'informations par les banques sur les activités, chiffres d'affaires et nombre de salariés dans chaque pays d'implantation (article 1649 AC du CGI). Publication le 1/4/2015 sur le site DGFIP de la « carte des pratiques et montages abusifs »...

Liste (propre à la France) des États et territoires non coopératifs.

USA : Loi FACTA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) du 18 mars 2010.

Toutefois, les progrès de la régulation de la déviance fiscale globalisée restent lents et incomplets. Certains pays restent réticents à la transparence et la coopération administrative (cas du Luxembourg, de la Suisse...). L'Angleterre a remis en cause sa participation à l'UE par le référendum du 23 juin 2016 approuvant le Brexit et protège la City qui est au premier rang du capitalisme financier. La concurrence fiscale des États, source de déviance, est encouragée par de nouvelles dérogations fiscales en faveur des grandes entreprises (incitations) : en France, le crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (CICE) aura en 2018 un coût de 21 Mds € selon le projet de loi de finances, et son remplacement prévu pour 2019 par une baisse des charges sociales des employeurs sur les salaires versés alimente aussi la compétition entre les États. Citons aussi le crédit d'impôt en faveur de la recherche, dont le coût en 2018 est de 5,802 Mds €, un dispositif qui profite surtout aux grandes entreprises, acteurs clés de l'optimisation/évasion. Les dépenses fiscales prévues en 2018 s'élèvent aussi, par exemple, à 20,359 Mds € pour la TVA...

L'harmonisation des impôts sur les entreprises (IS, dividendes), au moins au niveau européen, reste un horizon contesté efficacement en raison du droit de véto conféré à chaque État par la règle de l'unanimité. L'assainissement de certaines pratiques des paradis fiscaux ne traite pas du problème crucial de l'optimisation fiscale courante des multinationales en fonction des avantages territoriaux, ni de la centralité des territoires à fiscalité privilégiée pour le capitalisme financier : elle vise l'optimisation (ou planification) « agressive ». Le plan d'action de l'OCDE (BEPS) contre l'évasion fiscale, qui va dans le sens de la justice sociale, n'est pas juridiquement contraignant (*soft law*) ; il reste soumis au bon vouloir des États souverains, même si en Europe notamment des progrès im-

portants ont été accomplis dans la lutte contre l'évasion. L'interdiction des relations (détentions d'actifs, partenariats) avec des paradis fiscaux n'a pas été décidée. La déclaration des schémas d'optimisation fiscale à l'administration, proposée par exemple en France, n'est pour l'instant pas effective. Certaines mesures nationales (cas de la France) de lutte pourraient être supprimées en cas de changement de majorité...

Le contraste est fort avec l'instauration, dans un délai court au regard du fonctionnement de l'UE, d'un « gouvernement » européen par la rigueur budgétaire. Ainsi (notamment) la règle d'or de l'équilibre budgétaire (TSCG du 2 mars 2012) constraint les États, avec l'accord plus ou moins volontaire des élites au pouvoir de chaque pays, à la maîtrise de leurs finances publiques et aux réformes « structurelles » de leurs politiques publiques : baisse des dépenses sociales, dont le régime des retraites, baisse de l'IS, privatisations... Ces décisions de crise qui, depuis le traité de Maastricht, peinaient à s'imposer pleinement face à la souveraineté des États se sont imposées au détriment de la souveraineté des États, sans le consentement démocratique réel des peuples. La schizophrénie des politiques fiscales, qui encourage l'optimisation transgressive de la norme de la juste contribution aux charges publiques, tout en renforçant la lutte contre la fraude et l'évasion, se retrouve dans la mise en œuvre administrative.

Le fonctionnement du contrôle fiscal (appelé « externe ») des entreprises, des dirigeants et indépendants repose sur un compromis entre le rendement statistique, où le vérificateur, seul sur place, doit rendre un nombre défini de dossiers avec une moyenne annuelle significative de redressements, et la négociation (Leroy, 1993). La Cour des comptes (Rapport public 2010) note aussi que la priorité aux résultats budgétaires oriente le contrôle vers les fraudes les plus faciles à détecter. Le vérificateur tient compte de la résistance du contribuable et de ses conseils, d'autant que l'administration cherche à réguler les conflits par la prévention du contentieux devant le juge (Leroy, 2014). La sociologie des normes organisationnelles de la contrainte de rendement négociée complète l'analyse juridique de l'équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les garanties du contribuable. Cette dialectique est rendue plus complexe par deux facteurs : la nouvelle gestion publique dans le cadre de la mise en œuvre de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (Lolf) du 1er août 2001 (mise en œuvre en 2006), avec 31 missions pour le budget général de l'État et un peu plus de 130 programmes dans la loi de finances de 2016 ; le renforcement des pouvoirs de l'administration fiscale depuis la crise. L'Encadré 3 précise, avec nos commentaires, les objectifs et indicateurs de performance qui structurent le contrôle fiscal.

Encadré 3. Les normes gestionnaire de la lutte contre la fraude

– Mission Gestion des finances publiques et des ressources humaines, Programme 156 Gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local
Objectif 1 : Garantir le recouvrement des recettes publiques et lutter contre la fraude

Indicateur 1-1 : Civisme fiscal mesuré par le taux de déclaration et de recouvrement spontanés

Observation : un indicateur déjà largement acquis (plus de 95 % de déclarations). Absence d'un indicateur de sincérité des déclarations.

Indicateur 1-2 : Efficacité de la lutte contre la fraude fiscale avec 4 sous-indicateurs :
Sous-indicateur a : Taux net de recouvrement du contrôle fiscal (externe plus contrôle sur pièces) en droits et pénalités

Observation : Fixé à 65 % en 2018, cet indicateur pertinent incite néanmoins à la négociation pour assurer le recouvrement avec l'accord du contribuable vérifié.
Sous-indicateur b : Part des contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées, c'est-à-dire soumises à des pénalités exclusives de bonne foi ou pour défaillance d'un certain niveau après mise en demeure

Observation : Fixé à 22 % en 2018, cet indicateur de répression n'isole pas les cas d'évasion. Il limite le levier classique de la négociation des pénalités. Le rapprochement avec le taux de plaintes pénales, inférieur à 1000 par an (1087 avec les escroqueries), soit moins de 2 % du nombre des vérifications fiscales, reste faible.

Sous-indicateur c : Part des contrôles en fiscalité internationale

Observation : Fixé à 11,5 % en 2017, un taux modeste, cet indicateur est important pour lutter contre la fraude et l'évasion internationales.

Sous-indicateur d : Taux d'abandon des rappels suite au contrôle fiscal externe. Ce ratio, fixé à 13,5 % pour 2017, vise le contentieux

Observation : Fixé à 14 % en 2018, cet indicateur, à relier à la jurisprudence sur la responsabilité de l'administration pour faute simple (et non plus lourde, CE n° 306225 du 21 mars 2011, Krupa), incite à la négociation (pour éviter de perdre devant le juge).

– Mission Remboursements et dégrèvements, Programme 200 Impôts d'État et Programme 201 Impôts locaux

Indicateurs : taux de traitement de remboursement de TVA et d'IS dans le délai d'un mois et taux de réclamations contentieuses en matière d'IR, de contribution à l'audiovisuel public et de TH traitées dans le délai d'un mois.

Observation : ces indicateurs assurent un meilleur service aux usagers, mais découragent les investigations complexes

– Mission Économie, Programme 305 Stratégie économique et fiscale

Objectif : Accessibilité et clarté de la norme et accélération des textes d'application

Observation : Cet objectif déjà prônée par A. Smith est contredit par le nombre de niches fiscales (457 en 2018).

SOURCE : Projet de loi de finances pour 2018.

Ainsi les fonctions répressive, budgétaire et dissuasive du contrôle fiscal, dont la conciliation n'est déjà pas simple, sont encore compliquées par le management des droits des usagers³³, qui ont été renforcés. Des mesures d'amélioration de la qualité du service fiscal, qui entrent dans l'acceptation sociale de l'impôt, ont été mises en œuvre : simplification des formalités, généralisation du guichet unique, réforme de l'accueil, rapidité des décisions, diffusion de la documentation, envoi de déclarations de revenus pré-remplies³⁴, « relance amiable » au lieu de la notification de redressements³⁵, possibilité de rectifier en ligne sa déclaration fiscale dans un certain délai, création d'un conciliateur fiscal³⁶... Mais ces dispositifs favorisent aussi les contribuables les plus habiles à résister au contrôle de l'administration.

La Révision Générale des Politiques Publiques (RGPP, sous le Président Sarkozy), la Modernisation de l'Action Publique (MAP, sous le Président Hollande), ainsi que les plans de rigueur mis en œuvre, ont entraîné une perte de 14325 emplois (11 %) entre 2006 et 2012 dans les administrations des finances publiques³⁷ (Direction Générale des Finances Publiques, DGFIP) : le contrôle des montages complexes d'optimisation fiscale est ainsi compliqué par la diminution des effectifs. La fusion des services des impôts et de la comptabilité publique au sein de la DGFIP (circulaire du 20/7/2009) a conservé les implantations locales des services et la résidence des agents afin de préserver le climat social au sein de l'administration financière. Or, la Cour des comptes relève qu'en matière de contrôle fiscal la répartition des agents n'est pas cohérente³⁸, ce qui conditionne pourtant l'égalité de traitement des contribuables. Pour assurer une adéquation entre le portefeuille des services et le tissu fiscal territorial, une généralisation des contrôles à distance est prévue ; mais ce compromis entre l'expertise et la proximité sup-

³³ Exemple de la charte Marianne qui remplace en le prolongeant le dispositif « Pour vous faciliter l'impôt ».

³⁴ Même si la retenue à la source comme dans de nombreux pays serait encore plus simple pour les salariés.

³⁵ En cas de discordance entre revenus déclarés et recouvrements des tiers (employeurs, banques, caisses de retraite).

³⁶ Ce nouvel échelon de dialogue traite plus de 75 000 demandes par an, dont 90 % en moins de 30 jours.

³⁷ Les pouvoirs publics espèrent compenser en partie ces pertes par la dématérialisation des formalités fiscales.

³⁸ Cour des comptes, *Rapport public*, février 2012 p. 250.

pose une mobilité des agents et de concentrer le contrôle sur la déviance des élites économiques.

Si le combat intellectuel contre les inégalités économiques est gagné (Piketty, FMI, OCDE...), on est loin d'un tel succès face à la déviance fiscale. Les élites économiques se mobilisent pour faire obstacle aux mesures contre la fraude et l'évasion. La cause des entrepreneurs moraux se heurte à la rhétorique antifiscale qui joue, comme on l'a vu dans le cas de la France, sur le sentiment d'une fiscalité trop lourde. La lutte contre les paradis fiscaux est une cause plus facile à porter, mais son succès reste relatif, en l'absence de mobilisation des victimes constituées par la masse non organisée des contribuables qui n'échappent pas à l'impôt.

Outre les débats récurrents sur la politique fiscale et la régulation administrative, le problème public se transforme sur le terrain technique de la définition des normes juridiques à appliquer. Déjà, le principe d'égalité a traditionnellement en France une portée restreinte en droit fiscal puisqu'il autorise un traitement différent des situations différentes. Ensuite, les principes fondamentaux du droit de l'UE portant sur la liberté d'établissement, de circulation des capitaux limitent parfois la portée de la lutte contre l'évasion fiscale par les transferts de bénéfices. Enfin, les mesures renforçant la lutte contre la déviance doivent être bien préparées pour être déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel (il est en général saisi), au regard notamment de la liberté d'entreprendre, de l'égalité de traitement et de la sécurité juridique³⁹.

Sous la pression des élites économiques, un recadrage du problème public dans les forums de la réforme (OCDE, Commission européenne, gouvernements...) émerge en vue de limiter la portée de la lutte contre la fraude et l'évasion avec ces deux justifications : seule l'optimisation considérée comme « agressive » doit être réduite ; la sécurité juridique des montages « économiques » reposant sur la fiscalité doit être préservée. Dans le premier cas, ce déplacement réduit le périmètre de la déviance, tout en reconduisant la

³⁹ Le Conseil constitutionnel vérifie les mesures renforçant la lutte contre la déviance fiscale au regard notamment de l'imprécision de la loi, de l'atteinte à la sécurité juridique et à la liberté du commerce (déclaration des schémas). Il a annulé : un amendement au projet de loi de finances pour 2014 visant à définir l'abus de droit en rapport à un but « principalement », et non plus « exclusivement », fiscal (CC du 29 décembre 2013) ; l'obligation (recommandée par un rapport de l'Assemblée en 07/2013) de déclarer les schémas d'optimisation à l'administration fiscale (CC du 29/12/2013) ; la sanction des tiers facilitant l'évasion et la fraude fiscales (CC du 29/12/2014).

norme de la minimisation fiscale, même s'il s'agit de mieux réprimer l'abus de droit : un compromis est négocié entre les élites politico-administratives et économiques pour tenir compte des nécessités budgétaires et médiatiques évoquées ci-dessus en repoussant la solution radicale de l'harmonisation fiscale et de la taxation des riches. Dans le second cas, l'étandard de la sécurité juridique pour les entreprises, les dirigeants de sociétés et les actionnaires, acteurs de l'efficience du marché globalisé, réactive la dialectique de la procédure fiscale, ici en faveur des droits du contribuable...

Les grands groupes multinationaux, appuyées par leurs directeurs financiers et des cabinets prestigieux d'avocats fiscaux, intensifient leur lobbying (*Think tanks*, groupes de travail, auditions publiques...) auprès des décideurs publics pour freiner les mesures de lutte contre l'évasion, tout en argumentant en faveur de réformes fiscales néo-libérales. Par exemple, en France, cette élite d'affaires revendique la baisse de l'impôt sur les bénéfices des sociétés de capitaux (IS), la fin de l'Impôt de Solidarité sur la Fortune (ISF), la mise en place d'une procédure d'avis des entreprises sur les lois fiscales, l'arbitrage des entreprises sur le contrôle fiscal au sein d'une instance indépendante, la relation de confiance entre le monde des affaires et l'administration fiscale, de nouveaux avantages fiscaux pour les multinationales, des décisions individuelles sécurisées sur les montages d'optimisation par la généralisation des « rescrits » (*tax rulings*)...

Cette action est efficace comme le montrent des réformes récentes en France. Ainsi, la « Charte pour une nouvelle gouvernance fiscale » du 1/12/2014 du Ministère des finances prévoit un « accroissement de la sécurité juridique ». Un « Comité des experts » a été institué en avril 2015 pour émettre des avis sur les dossiers les plus complexes avec cette composition externe à l'administration : le Président honoraire de la section des finances du Conseil d'Etat, 4 directeurs fiscaux d'entreprises, 1 secrétaire général de société (ancien Directeur de la Direction de la Législation Fiscale), 2 professeurs d'université. Une expérimentation de la « relation de confiance » avec les entreprises est en cours en matière d'audit pour avis des opérations de l'entreprise par l'administration, avec aussi comme objectif la sécurité juridique...

Dans un registre équilibré, le recadrage du problème de la déviance fiscale fait aussi l'objet de contributions du monde académique des juristes fiscalistes et du monde juridictionnel⁴⁰. À juste titre (c'est leur métier), les revues de fi-

⁴⁰ Cabannes, 2015 ; Fouquet, 2014; Ury, 2015.

nances publiques publient sur ces questions (RFFP, 2015), tandis que la jurisprudence tente de protéger les contribuables contre l'instabilité des normes fiscales émises par la loi et l'administration.

Il n'en reste pas moins que ce mouvement est instrumenté par la contre-offensive des élites économiques pour faire obstacle aux réformes en cours. En dépit du scandale social (LuxLeaks) des *tax rulings*, ces accords complaisants sur les montages d'optimisation des multinationales sont défendus, notamment en matière de prix de transfert, une des sources principales de l'évasion, au nom de la sécurité juridique, parfois (Lambert, 2015) en différenciant les *tax rulings* (rescrits) français des autres⁴¹.

CONCLUSION

La déviance fiscale est un problème de société qui transgresse objectivement l'égalité du financement fiscal des services publics. Pourtant l'élan politique de la lutte contre la déviance fiscale, qui a permis des avancées, se heurte à la résistance des élites économiques qui jouent de leur proximité avec les décideurs publics. L'ambiguïté des normes juridiques et sociales, notamment face à l'évasion qui reste délicate à définir et à inclure dans le périmètre du problème public, alimente la dimension régulatrice du droit des affaires au détriment de l'éradication de ce fléau dommageable pour la société et pour la soutenabilité sociale et économique du système fiscal. Un repositionnement du débat démocratique est nécessaire dans le contexte du « ras-le-bol fiscal » français et de la crise des finances publiques pour dépasser la résistance des élites économiques. C'est aussi un préalable à la refondation du contrat social par la justice fiscale qui renvoie aux fonctions socio-politiques de l'impôt.

BIBLIOGRAPHIE

- ALLINGHAM, M. G., and A. SANDMO, (1972), «Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis», *Journal of Public Economics*, 1 (3-4), pp. 323-338.
- ATKINSON, A. B., PIKETTY T. (2010), *Top Incomes*, Oxford University Press.

⁴¹ De même, la fiscalité privilégiée est toujours dans cette logique celle des autres États...

- AYRAULT, L. (2015), « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 1, pp. 36-42.
- BECKER, H. S. (1963), *Outsiders*, New York, The Free Press of Glencoe.
- BERGMAN, M. (2002), « Who Pays for Social Policy? A Study on Taxes and Trust », *Journal of Social Policy*, 31 (2), pp. 289-305.
- BOUDON, R. (1986), *L'idéologie*, Paris, Fayard.
- (2003), « Beyond Rational Choice Theory », *Annual Review of Sociology*, 29 (1), pp. 1-21.
- BRAITHWAITE, V. (2003), *Taxing Democracy, Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate.
- BRAUNERJEHM, P., EKLUND J. E. (2014), « Taxes, Tax Administrative and New Firm Formation », *Kyklos*, (67) 1, pp. 1-11.
- CABANNES, X. (2015), « Le rescrit », *Gestion et Finances Publiques*, 2015, n° 3/4, pp. 76-80.
- COZIAN, M., DEBOISSY F. (2015), *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, LexisNexis.
- COUR DES COMPTES, (2010), *Rapport public*, chapitre « Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal ».
- COWELL, F. A. (1985), « The Economic Analysis of Tax Evasion », *Bulletin of Economic Research* 37, (3), pp. 164-193.
- CPO, Conseil des prélèvements obligatoires, *Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*, CPO, 2009.
- (2011), *Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et Italie*, CPO.
- CREPAZ, M. M.-L., MOSER, A. W. (2004), « The Impact of Collective and Competitive Veto Points on Public Expenditures in the Global Age », *Comparative Political Studies*, 37 (3), pp. 259-285.
- DAUDE, C., GUTIÉRREZ, H., MELGUIZO, A. (2013), « What Drives Tax Morale », *Review of Public Economics*, 207 (4), pp. 11-26.
- DELL'ERBA, S., MATTINA, T., ROITMAN, A. (2013), « Pressure or Prudence? Tales of Market Pressure and Fiscal Adjustment », IMF WP, 170.
- DREHER, A, (2006), « The Influence of Globalization on Taxes and Social Policy: An Empirical Analysis for OECD Countries », *European Journal of Political Economy*, 22 (1), pp. 179-201.
- DUBERGE, J. (1990), *Les Français face à l'impôt*, Paris, LGDJ.
- DURKHEIM, E. (1986a), *De la division du travail social*, Paris, PUF, 1986a [1893].

- DURKHEIM, E. (1986b) (1897), *Le Suicide*, Paris, PUF.
- FORSE, M., PARODI, M. (2014), « Les Français et la justice fiscale », *Revue de l'OFCE*, 137, pp. 97-132.
- FOUQUET, O. (2014), « Sécurité fiscal et fraude fiscale », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 127, avril, pp. 151-161.
- FREY, S., TORGLER, B. (2007), « Tax Morale and Conditional Cooperation », *Journal of Comparative Cooperation*, 35, pp. 136-159.
- GALBRAITH, J. K. (2012), *Inequality and Instability*, Oxford University Press.
- GARRET, G., MITCHELL, D. (2001), « Globalization, Government Spending and Taxation in the OECD », *European Journal of Political Research*, 39 (2), pp. 145-177.
- GROSCLAUDE, J., MARCHESSOU, P. (2016), *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz.
- HA, E. (2008), « Globalization, Veto Players, and Welfare Spending », *Comparative Political Studies*, 41 (6), pp. 783-813.
- HANSSON, A., OLOFSSOTER K. (2008), « Integration and the Structure of Public Spending », *Comparative Political Studies*, 41 (7), pp. 1001-1027.
- HART, A. (2010), « Death of the Partisan? Globalization and Taxation in South America, 1990-2006 », *Comparative Political Studies*, 43 (3), pp. 304-328.
- HUG S., SPÖRRI, F. (2011), « Referendums, Trust, and Tax Evasion », *European Journal of Political Economy*, 27, pp. 120-131.
- JENSEN, N. M. (2012), « Fiscal Policy and the Firm: Do Low Corporate Tax Rates Attract Multinational Corporations? », *Comparative Political Studies*, 45 (8), pp. 1004-1026.
- JOB J., STOUT, A., SMITH, R. (2007), « Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation », *Law & Policy*, 29 (1), pp. 84-101.
- KITE, C. (2002), « The Globalized, Generous Welfare State: Possibility or Oxymoron », *European Journal of Political Research*, 41 (3), pp. 307-343.
- KORPI, W., PALME J. (2003), « New Politics and Class Politics in the Context of Austerity and Globalization: Welfare State Regress in 18 Countries, 1975-1995 », *American Political Science Review*, 97 (3), pp. 425-446.
- KUMAR M. S., QUINN D. P. (2012), « Globalization and Corporate Taxation », IMF Working Paper, 12/252.

LAMARQUE, J., NEGRIN, O., AYRAULT, L. (2014), *Droit fiscal général*, Paris, Lexis-Nexis.

LAMBERT, T. (2015), « Le rescrit une idée à cultiver », *Revue de Droit Fiscal*, n° 27, pp. 47-49.

LASCOUMES, P., NAGEL, C. (2014), *Sociologie des élites délinquantes*, Paris, Armand Colin.

LEROY, M. (1993), *Le contrôle fiscal*, Paris, L'Harmattan.

- (2003), « *Sociologie du contribuable et évitemennt de l'impôt* », *Archives européennes de sociologie/European Journal of Sociology*, vol. 2, pp. 213-244.
- (2011), « The Concrete Rationality of Taxpayers », *Sociologia del diritto*, vol. 38, Issue 2, pp. 27-60.
- (2002), *La sociologie de l'impôt*, Paris, PUF.
- (2008), « *La modernisation de la bureaucratie fiscale* », *Revue Gestion et Management Publics*, vol. 6, pp. 1-21.
- (2010), *L'impôt, l'État et la société*, Paris, Economica,
- (2011), *Taxation, the State and Society. The Fiscal Sociology of Interventionist Democracy*. Brussels, Bern, Berlin, Frankfurt am Main, New York, Oxford, Wien, Publishing Peter Lang.
- (2014), « Le discours antifiscal à l'épreuve de la sociologie fiscale », *Revue française de finances publiques*, n° 128, novembre, pp. 179-213.
- (2014), « La régulation bureaucratique du conflit fiscal », in T. Lambert (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, pp. 81-96.
- (2016), « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue internationale et européenne de droit fiscal*, 4, pp. 516-528.
- (2017), « Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale », *Revue internationale et européenne de droit fiscal*, pp. 415-428.

MAHLER, V. A., JESUIT, D. K. (2006), « Fiscal Redistribution in the Developed Countries: New Insights from the Luxembourg Income Study », *Socio-Economic Review*, 4 (3), pp. 483-511.

MCCAFFERY, E., BARON, J. (2004), « Framing and Taxation: Evaluating of Tax Policies Involving Household Composition », *Journal of Economic Psychology*, 25, pp. 679-705.

- MCCASHIN, A. (2012), «Social Security Expenditures in Ireland, 1981-2007», *Policy and Politics*, 40 (4), 2012, pp. 547-567.
- MANSOUR, M., GRÉGOIRE-ROTA, G. (2013), «Tax Coordination, Tax Competition, and Revenue Mobilization in the West African Economic and Monetary Union», *IMF Working Paper*, 163.
- MARTIN, W., MEHROTRA, A. J., PRASAD M. (Ed.) (2009), *The New Fiscal Sociology*, Cambridge University Press.
- MERTON, R. K. (1965), *Éléments de théorie et de méthode sociologique*, Paris, Plon, [1949].
- MUCCHIELLI, L. (2014), *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin.
- OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*.
- (2015), *In It Together Why Less Inequality Benefits All*.
- OSTRY, J. D., BERG, A. G., TSANGARIDES, C. G. (2014), «Redistribution, Inequality and Growth», IMF, February.
- RFFP, *Revue Française de Finances Publiques*, « La sécurité fiscale », n° 130, avril 2015.
- RUDRA, N. (2002), «Globalization and the Decline of the Welfare State in Less-Developed Countries» *International Organization*, 56 (2), pp. 411-445.
- STIGLITZ, J. E. (2012), *Le prix de l'inégalité*, Les Liens qui Libèrent.
- SUTHERLAND, E. H. (1945), «Is ‘White Collar Crime’ Crime?», *American Sociological Review*, 10 (2), pp. 132-139.
- SWANK, D. (2006), «Tax Policy in an Era of Internationalization: Explaining the Spread of Neoliberalism», *International Organization*, 60 (4), pp. 847-882.
- SWANK, D., STEIMO, S. (2002), «The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies», *American Journal of Political Science*, 46, 3, pp. 642-653.
- TORGLER, B. (2003), «To Evade Taxes or not to Evade: That Is the Question», *Journal of Socio-Economics*, 32, pp. 283-302.
- TORGLER, B., et al. (2008), «Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation», *Economic Analysis and Policy*, 38 (2), pp. 313-339.
- URY, D. (2015), « La sécurité juridique en droit fiscal », *Gestion et Finances Publiques*, n° 9/10, septembre-octobre, pp. 75-82.

- Vis, B. (2007), «States of Welfare or States of Workfare? Welfare State Restructuring in 16 Capitalist Democracies 1985-2002», *Policy and Politics*, 35 (1), pp. 105-122.
- WEYZIG, F. (2013), «Tax Treaty Shopping», *International Tax and Public Finance*, 20 (6), pp. 910-937.
- YITZHAKI, S. (1974), «A Note on Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis.», *Journal of Public Economics* 3, pp. 201-202.
- ZUCMAN, G. (2013), *La richesse des nations*, Paris, Seuil, La République des idées.

DEL TRIBUTO COMO PECADO A LA VIRTUD DE CONTRIBUIR AL BIEN COMÚN. ALGUNAS CONCLUSIONES PROVISIONALES SOBRE EL FRAUDE FISCAL

Ángel Galán Sánchez

Universidad de Málaga

Estas breves páginas tienen como objeto ensayar una síntesis con los elementos más importantes que pueden deducirse, en opinión del autor, de los diversos trabajos que constituyen el volumen que se da a la imprenta con el título de *Siete siglos de fraude fiscal en Europa*¹. Un título ciertamente ambicioso que no pretende reflejar la totalidad de las posibilidades de un tema poco menos que inabarcable. Su pretensión, mucho más modesta, es reflexionar sobre un concepto y su praxis cuyas implicaciones, tanto en lo que a la historia de los Estados cuanto a la historia social se refiere, trasciende con mucho lo que el sentido común nos podría indicar si atendemos sólo a las obligaciones tributarias individuales del contribuyente común en las sociedades del presente².

¹ Este trabajo forma parte de los Proyectos de Investigación: «La construcción de una cultura fiscal en Castilla: poderes, negociación y articulación social (ca. 1250-1550)» (PGC2018-097738-B-100) y «Circuitos financieros, crecimiento económico y guerra (siglos XV-XVI)» (UMA18-FEDERJA-098), ambos integrantes de la *Red Arca Comunis* (<http://www.arcacomunis.uma.es>).

² Una magnífica reflexión de carácter general para el presente en LEROY 2010 y 2106.

LOS PRESUPUESTOS GENERALES. FRAUDE Y SISTEMAS FISCALES

Todo sistema fiscal está basado en la desigualdad social, que afecta tanto a la personalidad del contribuyente, como a la definición de la base imponible, en lo que a los ingresos se refiere y al destino y los beneficiarios de los mismos en lo que al gasto toca. Todo sistema fiscal, si se quiere, está basado en una desigualdad que se ha legitimado a lo largo del tiempo de maneras muy diversas y con propósitos distintos. El fraude es un elemento que altera y corrrompe, al menos teóricamente, las bases de cada sistema fiscal con independencia de quién o qué sea el beneficiario del mismo, puesto que el fraude no es un concepto por sí mismo que defina la naturaleza de uno u otro sistema. Para que exista el fraude fiscal, en cualquiera de los sentidos que tenga el término³, parece claro que debe existir previamente un sistema fiscal que posea al menos, con un carácter más o menos desarrollado, la legitimidad para imponer, la capacidad económica del contribuyente para satisfacer la imposición, una definición clara de la obligación de contribuir y de la personalidad de los contribuyentes y por último la capacidad para gestionar la imposición. Quizás sea este, la gestión de los tributos, tasas e impuestos el que más influya en las formas concretas que el fraude adopta a lo largo de la historia. Es obvio que todo lo anterior es impensable sin la existencia de un Estado.

En efecto el desarrollo de los poderes públicos en la Baja Edad media está ligado al progreso de las fuentes de financiación que permitieron construir el *Estado Moderno*⁴. Un proceso que presenta caracteres comunes en el continente en íntima conexión con el concepto de lo que podemos llamar *Estado Fiscal*, cuyas primeras reflexiones proviene de J.A. Schumpeter en torno al *tax* y el *Fiscal State*⁵. A pesar de la gran diversidad de modelos, podemos anotar ciertos elementos comunes como el impacto de la fiscalidad eclesiástica en las instituciones y tipos tributarios, o la superposición de fundamentos y prácticas romanistas sobre las propiamente feudales⁶.

³ Vid. en este volumen la aportación de Fortea y Gelabert.

⁴ Algunas obras clásicas sobre el asunto son las de Strayer, 1970 y el resultado de una amplia encuesta en Genet. y Le Mené (Eds.), 1987.

⁵ Schumpeter, J.A., 1991 que recoge la versión definitiva del trabajo publicado en alemán en 1917-1918.

⁶ Vid. entre otros Bonney 1995, Bonney. (Ed.) 1999 y Yun Casalilla, B., O'brien, P.K. y Comín Comín, F. (Eds.), 2012.

En lo que sí parece haber coincidencia plena es en dos hechos. El primero, que el nacimiento de la fiscalidad moderna tuvo su mayor impulso en la crisis bajomedieval y el otro, que este proceso sería imposible sin la herencia del derecho romano⁷. El segundo, la herencia romana en el mundo bajomedieval, de donde procede el concepto de fraude, es, a los efectos de este volumen, algo más ambigua de lo que pudiera parecer de la mano de la linealidad de ciertos historiadores del derecho y las instituciones. La Roma que hereda el mundo bajomedieval y moderno no puede prescindir del tamiz del complejo proceso de transición al que hemos llamado de múltiples maneras, cada una de las cuales nos remite a un conjunto causal diferente: la Antigüedad Tardía, el fin del Imperio Romano, la transición del esclavismo al feudalismo, etc. No importa que la historiografía de los últimos decenios haya revisado en profundidad la mayor parte de estos y otros conceptos y que cada vez conozcamos mejor la naturaleza del estado romano tardío, lo que nos interesa es resaltar este tamiz intermedio que volverá a aparecer una y otra vez cuando tratamos el fraude fiscal.

El estado romano posterior a Diocleciano ha sido objeto de una notable revisión historiográfica de en los últimos decenios, con notables estudiosos y grandes cambios en sus visiones de conjunto entre las que sobresalen las de C. Wickham, pero que también cuenta con una potente historiografía nacional⁸. No parece ahora que la burocracia imperial fuese omnipresente y completamente opresiva, pero de lo que no cabe duda es de que poseía un fuerte aparato fiscal y una administración destinada a sustentarlo. Y, a tenor de la abundante legislación conservada entre el siglo III y el siglo V, la legitimidad del derecho a imponer no se ponía en duda, aunque sí la legitimidad de lo impuesto o la moralidad de sus gestores. Ahora bien, aun admitiendo que, a pesar de la escasez de fuentes y la dificultad de su interpretación, la presión fiscal en el Imperio era muy alta, esto no resuelve casi ninguno de los problemas asociados a la interpretación de su sistema fiscal. Por ejemplo, podríamos admitir que el aumento de *fundi* vino acompañado por el incremento del *patrocinium* y que una de las consecuencias de este fenómeno

⁷ Bonney. (Ed.) 1999.

⁸ Wickham 2010. La más brillante síntesis que se ha escrito sobre los problemas de la construcción estatal en ese período decisivo que va entre los siglos IV y IX, con un énfasis especial en las transformaciones en las estructuras tributarias ya sea allí donde más cambios radicales sufrieron, el occidente europeo, o donde más continuidades conocieron, las tierras conquistadas por el Islam y de manera más parcial las dominadas por el Imperio bizantino, aunque su estudio sea mucho más globalizador.

era el rechazo que mostraron los grandes propietarios hacia la prestación de cualquier tipo de servicio por sus protegidos y, por tanto, es fácilmente explícito el cuidado que los emperadores habían de tener en evitar el fraude en el cobro de impuestos ya que los grandes *possessores*, a la hora de efectuar los pagos, intentarían por todos los medios incluir menos unidades de trabajo de las que poseían. Pero ni siquiera esto es una certeza para todo el imperio y, teniendo en cuenta los múltiples debates, no parece existir un patrón único de gestión de la recaudación. De hecho, las dos posibilidades existentes, que el Estado recaudara directamente o que los grandes propietarios recaudaran para el Estado, debieron coexistir en el espacio y en el tiempo, con múltiples variantes regionales, y dar lugar a numerosas disparidades en el fraude al fisco imperial.

Lo cierto es que contamos con constituciones de Valentiniano I, Valente y Graciano intentando limitar los abusos de los recaudadores. Antes Juliano, llamado el Apóstata, había decretado la pena capital para aquellos *numerarii* que cometieran fraudes y falsificado las cuentas públicas en su propio beneficio o de otros. Valentiniano II, Teodosio I y Arcadio habían arremetido contra los que gravaran con impuestos ilícitos a determinadas ciudades y aún podíamos multiplicar los ejemplos. Tampoco son poco abundantes las exenciones fiscales que se consideraban fraudulentas en beneficio de las élites urbanas, como pude comprobarse en una medida de Graciano dirigida a los de Mediolanum. Es más, un conocido tratado de S. Ambrosio, obispo de Milán y uno de los grandes intelectuales de la Iglesia Católica del momento, escrito a principios de los años noventa del siglo IV, tras un período de hambrunas muy acentuadas en el decenio anterior que parecían abocar a la pobreza a una parte muy importante de la población, parece abundar en esta impresión. Hasta los propietarios más ricos se veían presionados por las obligaciones fiscales que exigían el mismo tributo en especie, independientemente de la producción. En su tratado, el obispo de Milán usó ambas ideas para elaborar dramáticas imágenes aludiendo al exilio, la venta de niños o la muerte por hambre que las circunstancias imponían en buena medida por una presión fiscal insoportable⁹.

De hecho durante mucho tiempo hemos prestado atención a unas fuentes narrativas que, sobre todo las de los siglos V y VI, han reforzado la impresión de que todo el sistema fiscal era tan opresivo y fraudulento que podía haberse erigido como uno de los elementos que causaron la ruina del Estado. El rela-

⁹ Natal Villalaza 2010, pp. 54-56.

to más detallado y probablemente el más conocido procede de un elemento de la jerarquía sacerdotal del sur de la Galia, Salviano de Marsella, que escribió su bien conocida obra tras las invasiones germanas de la Galia, el cual describe a los curiales como tiranos y ladrones ávidos de quedarse con las riquezas del campesinado. A esto añade la imagen de unos grandes propietarios que aparecen como copartícipes de este sistema en la medida en la que inventan nuevas exacciones legales o desviaban para beneficio propio aquellas debidas al Estado. El resultado es una imagen abusiva y generalizadora de la emigración de romanos hacia los dominios de los invasores y del opresivo fisco como causa de los movimientos bagaudas, una alusión esta última discutida ampliamente por la historiografía y de interpretación no muy clara. En sus propias palabras¹⁰:

Porque prefieren vivir libres bajo una apariencia de esclavitud, que ser esclavos bajo una apariencia de libertad. [...] De ahí viene que aun los que no huyen hacia los bárbaros se ven de todas formas obligados a hacerse bárbaros, como la mayoría de los hispanos y una parte notable de los galos y con todos aquellos a quienes sobre la extensión del mundo romano, la iniquidad romana obliga a dejar de ser romanos.

Aunque el relato que nos dejó Salviano podría estar, en sus rasgos generales, avalado por leyes imperiales como un decreto del emperador Valentiniano I del 369 que todavía se invocaba un siglo después de su redacción, dirigida a evitar los abusos en el sistema fiscal del Imperio, hay que tener en cuenta que su moralizante visión se debe a la necesidad de crear un nuevo imaginario colectivo.

Conscientemente he elegido los *pecados* de los agentes fiscales y del poder y no aquellas medidas que penaban a los contribuyentes comunes, aunque estas también existieron de manera abundante, por dos razones. La primera, porque como hemos visto en las páginas precedentes de este libro que ese es un elemento esencial en el desarrollo del fraude fiscal y la segunda, porque, como se verá, es imprescindible para mi propia argumentación con respecto al largo plazo.

Lo que nos importa para nuestros propósitos es que este nuevo imaginario junto con la larga serie de disposiciones imperiales que pretenden acabar con el fraude fiscal, no pocas veces perpetrado por los propios recaudadores, debieron contribuir a una asociación entre exacción tributaria y conducta

¹⁰ Salviano de Marsella, *De Gubernatione Dei*, Vid. el expresivo fragmento completo en Courceille 1964, pp. 148-150.

moral ominosa que finalmente convirtió al impuesto en un *pecado* durante una parte no despreciable de la Alta Edad Media, por más que los restos de los sistemas tributarios no desaparecieran nunca en el Occidente europeo. Impuesto, confiscación y tiranía articulan una tríada que con mayor o menor fortuna atraviesa una parte no despreciable del pensamiento alto medieval y volverá a aparecer a partir del siglo XIII, aunque ahora deberá luchar con el restaurado derecho a imponer en nombre del bien común.

El lento resurgir del derecho romano a partir del siglo XII, la construcción de principados territoriales y una nueva concepción del bien público, unida a eso que Kantorowicz llamó la *monarquía iuscéntrica* ponen en el centro del debate el derecho a imponer y la legitimidad de la imposición. De manera que ambos deberán responder a la justicia en términos aristotélicos y el fraude se convierte así en el incumplimiento con las obligaciones que se derivarán del nuevo sistema fiscal¹¹. Sin embargo la reconstrucción de los sistemas fiscales distó mucho de ser un proceso lineal y universalmente aceptado y el fraude acompañó siempre cada una de las etapas del mismo. Una de los procesos que mejor sintetiza lo dicho y las resistencias a la construcción de nuevos sistemas fiscales desde el punto de vista de la teoría es la pervivencia del concepto «el rey debe vivir de lo suyo» en buena parte de la Europa medieval¹².

Lo que diferencia a la Baja Edad Media y la Edad Moderna del presente es la ausencia de diferencias claras entre fraude y elusión fiscal, puesto que la mayor parte de esta última se va a resolver vía privilegio. Dicho de otra manera, puede que el privilegio fuese objeto de uso fraudulento, pero lo que no estaba en discusión era la existencia de la elusión fiscal puesto que el sistema se concebía en términos denominación de clase y la obligación de contribuir corresponde, no a la totalidad de los integrantes del cuerpo político, sino sólo a aquellos a los que su condición obligaba a sostener a los privilegiados en nombre del bien público. Es cierto que la condena moral une bajo el mismo paraguas en muchos tratadistas a fraude y elusión, o si se prefiere a quien no paga lo debido contra el derecho positivo y a quien pretende y a veces consigue ser excluido de la norma. La condena del privilegio, que no ha sido objeto de una especial atención en este volumen es un elemento sobre el que deberíamos reflexionar en el futuro. Por todo ello, la elusión fiscal, que es un concepto muy útil en sistemas tributarios basados en la teórica obligación universal de contribuir, es una herramienta instrumental poco fina para la

¹¹ Kantorowicz, 1986; Wood, 2002.

¹² Scordia, 2005.

mayor parte de las etapas del pasado. No obstante, como veremos el capítulo de Fortea y Gelabert abre una fructífera vía de investigación en lo que podríamos considerar la elusión fiscal en la Europa Moderna.

A medida que la larga historia de la construcción de eso que llamamos el estado fiscal avanza, el único elemento permanente que podemos observar es una ampliación de la equidad que tiende a equilibrar o aminorar la desigualdad vía una creciente proporcionalidad del gasto y una extensión cada vez mayor de la universalidad de la contribución, pero esto es la consecuencia y no la causa, en mi opinión, de la necesidad de ingresos que muestran los estados¹³.

A pesar de los numerosos medios persuasivos y coercitivos utilizados por las autoridades para obligar a los contribuyentes a cumplir con la norma, lo cierto es que las prácticas al margen de estas son habituales en todo sistema tributario. Los atentados contra la legislación fiscal, que hemos venido a designar como fraude, se convierten en una realidad inmanente a todo fenómeno fiscal¹⁴. De hecho el fraude necesita la complicidad de los propios agentes del fisco para poder existir en las proporciones que nos muestra el pasado.

Asunto bien diferente es eso que llamamos la moral fiscal, esto es la confianza que los contribuyentes muestran hacia el sistema tributario, algo estrechamente dependiente de cómo se adapte el sistema impositivo a los principios de justicia que imperen en esa sociedad¹⁵. Finalmente, en estas consideraciones preliminares debemos tener en cuenta que la multiplicidad de jurisdicciones que caracterizan la mayor parte de las sociedades históricas incrementa las posibilidades de fraude en los sistemas fiscales anteriores a la construcción de sólidos Estados con gran capacidad de gestión, pero la sola enunciación de principios universales de contribución no evita, ni mucho menos como demuestran los trabajos de Vallejo y Comín Comín en este volumen.

¹³ El consentimiento fiscal será uno de los elementos imprescindibles tanto para la legitimación, cuanto para acotar qué era y qué no fraude a la hacienda regia. Aunque su argumentación es a veces un tanto lineal todavía puede consultarse la excelente monografía para los aspectos teóricos y prácticos de esto de Harris, 1975 o con una aproximación de la llamada *New Fiscal History*, Hoffman, y Norberg, 1994. Para Castilla vid. diversos trabajos contenidos en Fortea 2008.

¹⁴ Leroy 2010.

¹⁵ Giachi, 2014.

EL DESARROLLO HISTÓRICO. LAS MÚLTIPLES CARAS DEL FRAUDE

El volumen se abre con una reflexión de carácter general de Juan Carrasco, presidente de Honor de *Arca Comunis*, que reflexiona sobre los elementos esenciales del fraude fiscal y al tiempo explica la génesis de un proceso que desembocó finalmente en el libro que el lector tiene entre sus manos. Unas líneas que tienen la virtud de centrar el tema para que los historiadores podamos abordarlo con alguna garantía: contribuyentes, estado e instituciones y sentido de la justicia en cada sociedad. Denis Menjot, en su contribución titulada *Fraude fiscale et corruption dans le royaume de France au milieu du XIV^e siècle: le cas de l'officier des finances Philippe Gillier* se sitúa en el centro mismo del origen de los sistemas fiscales estatales y en la necesidad de gestionar los mismos, lo que implicó necesariamente la aparición de nuevos oficiales regios en los principados territoriales europeos. El ejemplo elegido fue alguien que desde 1345 a 1367 ejerció diferentes cargos como agente fiscal del rey, algo que le permitió manejar ingentes cantidades de dinero del tesoro real. Un proceso judicial por fraude y corrupción que se inició en 1354 provee las pruebas fundamentales de su capítulo. Su papel como receptor de los ingresos de los dominios regios, especialmente de los preboztagos, le permitió amasar una fortuna, combinada con un gusto por la ostentación y el lujo que llamaríamos aristocrático, en un tiempo relativamente corto. El hecho de que fuese receptor de ingresos provenientes de la fiscalidad ordinaria y extraordinaria, en dinero y en especie, dejó en sus manos una ingente cantidad de posibilidades para robar a los contribuyentes y perjudicar el bien común. La larga lista de abusos, incluyendo la extorsión directa y la violencia, que revela la documentación nos parecen retrotraernos a las duras descripciones de Salviano de Marsella. Pero no debemos engañarnos por una fácil analogía. En mi opinión este capítulo nos lleva a dos conclusiones extensibles a toda la Europa de su tiempo. De un lado, los sistemas de control efectivo, más allá de lo que quería la legislación, son desde el inicio muy laxos. De otro desde el siglo XIII en adelante el poder quiere fundamentalmente recaudar, obtener liquidez para sus acuciantes necesidades financieras y cierto grado de fraude no sólo es admisible, sino a veces incluso impulsado por los poderes con capacidad de imponer. Así que el fraude, al fijar la base imponible, el cohecho con los arrendadores, la alteración en el precio de las cosas, la no rendición de cuentas del gasto y otros elementos es parte inevitable del crecimiento de los sistemas fiscales. De igual manera que la privatización de la gestión en menor o mayor medida. Si uno atiende a la tabla de delitos incluida en el trabajo, estos

no hubiesen sido posibles sin la complicidad activa de muchos oficiales bajo sus órdenes y de otras instancias del sistema judicial que permitieron el latrocinio¹⁶. La lucha contra el fraude de los agentes fiscales es la consecuencia de una merma en los ingresos no prevista o excesiva, no un objeto en sí mismo.

De los siguientes trabajos que abarcan entre principios del siglo XV y finales del XVII podemos hacer dos grupos. De un lado, los de Lavenia y Fortea y Gelabert que se ocupan en lo esencial de los aspectos más doctrinales y su aplicación en el pago de impuestos. De otro, los de Lanza y Pezzolo que atienden más a las consecuencias económicas y hacendísticas del fraude.

El de Lavenia, titulado *La teología y la evasión fiscal (siglos XVI-XVII)* es en realidad un rico repaso al pensamiento, siempre presenta que mostraba al fisco como un depredador y al tributo como un pecado. Destinados ambos a empobrecer a los naturales, por emplear el término castellano, de cada Estado (en el sentido lato del término), aunque la diferencia de ley religiosa pudiera autorizar imposiciones justificadas sobre los diferentes. En realidad, como ha puesto de manifiesto el autor en otros trabajos, el debate moral no se interrumpió nunca, aunque desde el siglo XV el derecho a imponer del principio o de las ciudades adquiera cada vez más fuerza. El continuo crecimiento de nuevas formas impositivas dio alas a las protestas contra una ley que atentaba contra toda equidad y fomentaba incluso que algún pensador como Angelo Carletti da Chivasso, Promotor del Monte de Piedad y predicador antijudío, pretendiese absolver a los penitentes que hubiesen evadido el pago de tasas civiles en 1486. Asuntos como la cruzada, cuya naturaleza misma habían cuestionado pensadores tan ilustres como Roger Bacon, Juan de Segovia o Erasmo de Rotterdam, aparecen en estas páginas a la luz de la legitimidad de los beneficios fiscales que podían obtenerse de su cobro. En una visión ampliamente comparativa entre Italia, España y menor medida otros lugares de Europa, Lavenia ofrece un rico análisis de una discusión teológica que por su propia naturaleza no podía tener conclusión definitiva, salvo quizás en el seno de la teología de la Reforma, donde había mayor acuerdo en torno al derecho a imponer y por ende a castigar el fraude. Entre la necesidad del ingreso del poder y la depredación confiscatoria las variantes eran múltiples como lo fueron las situaciones que atravesaron las sociedades de los siglos XV al XVII.

Fortea y Gelabert, en un trabajo brillante titulado *Fraude y fisco a comienzos de los tiempos modernos. Una historia interminable*, acuden sobre todo a dos

¹⁶ Vid. la excelente síntesis del fraude en el siglo XV para la fiscalidad extraordinaria que hace Triano Milán, 2018, pp. 410-430.

aspectos envueltos de manera fundamental en el fraude. El primero la argumentación, a veces sorprendente, como la de los arrendadores del vino en Valladolid en 1577, los que argumentaban que defraudar en el pago de las alcabalas no suponía pecado y después, de manera más extensa, las múltiples excusas de los miembros de la iglesia para no satisfacer sus obligaciones tributarias, ya fuese de fiscalidad ordinaria u extraordinaria con el hilo argumental general de que la ley humana no podía obligarlos y que, en cualquier caso eran leyes que no obligaban en conciencia. A mitad de camino entre la defensa del privilegio y las argucias de la elusión fiscal, ambos autores revisan la tratadística de la época (Domingo de Soto, Suárez, Juan de Medina, Diego de Covarrubias, Antonio de Castro...) para examinar el grado de cumplimiento de las leyes justas, y por ende de la *tributación justa*, que emanaba del poder laico. Especial atención merece el uso del memorial de Antonio de Riaño, Consejero de Hacienda y miembro de la Comisión de Millones de la Monarquía, que combina el conocimiento de una larga tradición que consideraba el pago justo y obligatorio en conciencia, pero que denuncia las decenas de formas de los eclesiásticos para eludir sus obligaciones tributarias. Un buen ejemplo de lo que digo son las donaciones fingidas que recibían los clérigos de padres, hermanos, deudos y amigos para así eximir sus haciendas del pago. Por un lado, los donantes se libraban de pagar por lo que consumían de sus propias cosechas atribuyéndose a ellos mismos las exenciones del clero y, por otro, al vender sus frutos al por menor, se quedaban con el importe de las sisas que pagaban a la real hacienda los compradores. Aunque este no es el único de los casos, el lector podrá comprobar lo que digo con la lectura directa. Lo que importa en mi opinión es que la lucha por el privilegio, fundada o infundadamente, no sólo era una forma de elusión fiscal sino que ponía al descubierto las debilidades de un sistema que dependía en buena medida de conceptos de justicia y de validez de la causa inicial y del mantenimiento de la misma para su legitimación en una Castilla en crisis, donde los contribuyentes más privilegiados eran unos resistentes que ponían a su servicio cualquier instrumento jurídico o político para eludir el pago.

El otro gran elemento en el fraude que aflora en este trabajo de los dos coeditores de este libro, ya señalado en las premisas generales, era la multiplicidad jurisdiccional en la gestión del impuesto que, inevitablemente provocaba el fraude y agravaba el ya de por sí desigual reparto de la contribución por parte de las ciudades, ejemplificado sobre todo en el reparto de los encabezamientos, materia que uno de los coautores conoce de manera particularmente profunda. Desde el inicio del sistema de encabezamientos el fenómeno no hizo más de aumentar de dimensiones y extenderse por toda Castilla. Desde

el proceso de confección de padrones de riqueza al reparto territorial todo estaba a favor de las oligarquías ciudadanas que defraudaban al tiempo al rey y al resto de los contribuyentes. La nobleza, los corregidores y otros miembros imprescindibles para el funcionamiento del sistema no fueron a la zaga en estas formas de fraude, aunque con matices no despreciables, sin hablar de la propia monarquía que tampoco fue ajena al proceso¹⁷.

Luciano Pezzolo, en su trabajo, titulado *Resistenza, adesione e frode fiscale nell'Europa della prima età moderna* desde las tierras de la Italia más rica, desde la Toscana al Adriático, a otras partes de Europa con una clara visión de historia comparada. Para él, si se me permite la síntesis una *constitución fiscal* sería la suma de la norma positiva, más la costumbre más los conceptos ideológicos dominantes en cada momento, pero todo esto es inseparable de la resistencia al pago de impuesto y por tanto de la inevitabilidad del fraude. El poder hace cada vez más esfuerzos para controlar tanto a los contribuyentes como a sus bases imponibles y esos esfuerzos en sí mismos ya generan la resistencia y el primer fraude. Una afirmación esta última que ilustra para los precedentes del siglo XV con el famoso catastro florentino de 1427, uno de los mayores intentos conocidos en Europa. En Inglaterra, a pesar de poseer una larga tradición desde la conquista normanda de eficaz control fiscal por parte de la monarquía, los fraudes, entre otras causas añadiría yo, hicieron que la Corona prefiriera un subsidio cambiando hacia formas teóricamente menos fiables desde el punto de vista de la apreciación de la base imponible, pero más ágiles desde el punto de vista del ingreso a partir de inicios del siglo XVI. Todo el trabajo de Pezzolo descansa sobre un elemento esencial en los sistemas fiscales: la capacidad de gestión de los mismos. Más allá de los elementos de legitimación, las posibilidades de conocer del poder que impone están constreñidas por los intereses políticos y económicos de quienes elaboran el conocimiento y la resistencia, individual o colectiva, a que este conocimiento de paso a instrumentos de recaudación eficaces que conviertan en ingresos efectivos lo así conocido¹⁸. Otro elemento interesante de su aportación es buscar más allá de la legitimación ideológica para buscar la conformidad del contribuyente en elementos más materiales, la capacidad coercitiva del poder, la percepción de una reciprocidad al pagar impuestos,... En términos globales, tanto un incremento del privilegio como una tendencia a pagar len-

¹⁷ Sobre la política monetaria en el siglo XVII ha escrito in extenso, entre otros, García Guerra 2003, de la que citamos aquí sólo uno de sus trabajos.

¹⁸ En este sentido es muy útil la lectura de diversos trabajos contenidos en Leveleux-Teixeira, Rousselet-Pimont, Bonin. P. et Garnier, 2011.

tamente en los siglos XVI y XVII, algo que hace utilizando ejemplos italianos, franceses, holandeses e ingleses. Globalmente, entre la cantidad prevista en la recaudación y la recaudación efectiva las diferencias son grandes, pero las diferencias regionales en este capítulo no lo son menos. Su conclusión, que es imposible no compartir, es que una tasa baja de evasión fiscal refleja una alta participación ciudadana y conciencia fiscal. Ahora bien, en su opinión entre las tasas de recaudación de los países de la Europa centro-septentrional, mucho más alta que en los del sur, no se debe a ningún carácter ideológico o nacional, sino a la participación de las élites locales en la política fiscal, que aumenta la eficacia y por tanto los ingresos totales del estado.

El denso trabajo de Ramón Lanza nos lleva a problemas concomitantes y a alguno nuevo a través de la Corona de Castilla. Titulado *Fraude fiscal y contrabando en la época de los Austrias* se va a centrar en el sistema impositivo del siglo XVII y va a enfatizar sobre todo el progresivo agotamiento y la búsqueda de vías alternativas a los ingresos ordinarios y extraordinarios de la monarquía. Las razones que motivan este agotamiento en una monarquía agobiada por un gasto bélico imparable son, en su opinión, los límites políticos y jurídicos del poder, que fomentan los litigios y agrandan la capacidad de resistencia de los contribuyentes, y el creciente fraude con la connivencia de los agentes fiscales en muchos casos, o a veces incluso de manera sorprendente, con aquellos más interesados en que la hacienda de la monarquía fuese solvente, los consignatarios de deuda pública. En una monarquía en clara crisis hacendística¹⁹. Las sobras de los encabezamientos, en realidad, un sobreprecio que pagaba el contribuyente, son una de las mejores maneras de entender cómo funcionaba la triple alianza entre oligarquías, agentes fiscales y fraude generalizado en el sistema. A pesar de que en teoría la gestión directa por parte de la monarquía de alcabalas y tercias sería más justa y provechosa, los encabezamientos probaron ser eficaces en sus propios términos, por más que se alejaran del principio de equidad que quería la teoría. Más complejo fue el sistema de los servicios de millones, donde tanto la indefinición inicial de la cuota tributaria que corresponde a cada localidad, como las arbitrariedades en el reparto, hicieron que el sistema impulsara el cobro mediante sisas, como en el servicio de 1601, que las impuso sobre el vino, la carne, el aceite y el vinagre o como en los encabezamientos. Esto produjo un aumento general de precios de los mantenimientos, sobre todo en algunas ciudades como Madrid, Sevilla o Valladolid, donde podía suponer hasta el

¹⁹ Sigue siendo de lectura imprescindible Gelabert 1997.

cincuenta por ciento del precio final²⁰. No es pues de extrañar que el fraude aumentara de manera proporcional al desarrollo de estos instrumentos de recaudación fiscal. Así que entre los establecimientos de venta ilegal de estos productos, sobre todo el vino, y aquellos que pertenecían a los exentos, como, por ejemplo, las carnicerías de eclesiásticos, la merma fue considerable para la real hacienda. No hubo prácticamente producto que no escapara a estas prácticas o a otras, como el fraude contable a la hora de rendir cuentas al fisco. Los derechos de aduanas tampoco escaparon al fraude generalizado y la saca ilegal de moneda fue un recurso complementario en un contexto de debilísima competitividad de la economía castellana y de inflación desmesurada. El contrabando completaba el panorama. En realidad, como el trabajo de R. Lanza muestra, la acumulación de una serie de medidas fiscales apresuradas, con el único objetivo de obtener liquidez a cualquier precio, combinado con una devaluación no explícita pero real de la moneda y una presión fiscal que sí parece estar al límite de la capacidad económica de los contribuyentes, propició un sistema en el cual el fraude se convirtió en la norma. Se mermaban así enormemente los ingresos de la hacienda regia, la cual a su vez volvía a buscar nuevos tipos tributarios. Un círculo vicioso que duró prácticamente todo el siglo XVII, más allá del fraude como manera de amortiguar la presión fiscal que señala el autor.

Anne Dubet escribe el único capítulo dedicado al siglo XVIII con el título *La Monarquía Española y el fraude de los hombres de negocios en la primera mitad del siglo XVIII*. Centrado en el reinado del primer Borbón de la monarquía española, cuenta con una amplísima y útil reflexión teórica e historiográfica que compara básicamente Francia con España y ocupa casi la mitad del capítulo. Los intentos de centralizar el control de ingresos y gastos, bien ejemplificados en la Junta de Hacienda de 1740, no tienen el éxito deseado por múltiples razones, al igual que es poco menos que imposible el intento de centralizar la caja de la hacienda regia ante la multiplicidad de tesoreros, pagadores, etc. que pueden disponer pagos en nombre del rey. Los esfuerzos por reforzar los controles mutuos entre los diversos agentes fiscales tampoco evitan los múltiples fraudes de estos, sin embargo, unos y otros, muestran cierta capacidad creciente de los estados para imponer sus estrategias sobre los sistemas de gestión fiscal. Las reformas de 1713-1714 podrían considerarse el inicio del proceso con la creación de las rentas provinciales y su asociación con la Tesorería mayor. Aunque esta también está envuelta en acusaciones

²⁰ Para el cobro de los servicios en la primera mitad del siglo XVI y los fraudes asociados a los mismos vid la gigantesca obra en tres tomos de Carretero Zamora, 2009.

de manejos financieros con sus cartas de pago en un fraudulento mercado secundario propiciado por algunos de los tesoreros mayores y financieros cómplices. En cualquier caso, la política de la monarquía oscilaba, acuciada por la necesidad, como siempre, y si alguna enseñanza puede extraerse es que las discusiones sobre la gestión de los arrendamientos o la Tesorería Mayor siempre están condicionadas por la necesidad de financiación y, por tanto, por la intermediación, de una u otra manera, de los financieros para sostener el crédito de la monarquía. Sea cuales sean las posiciones teóricas en torno al Estado, arrendatarios y asentistas, elementos de esa naturaleza son, en mi opinión, parte de la construcción estatal, que sólo de forma muy abstracta puede concebirse como un ente que modifica por sí mismo las condiciones económicas y la totalidad del sistema fiscal. Como conclusión Dubet señala cómo los esfuerzos de Felipe V con un grupo relativamente pequeño, en términos comparativos, de hombres de negocios y de agentes regios, encontraron una manera de reducir el tamaño y los daños del fraude fiscal.

Finalmente dos textos, los de Vallejo y Comín se dedican al siglo XIX con alguna extensión al XX. Aunque el volumen se proyectó con algunos trabajos más dedicados al siglo XX, finalmente sólo llegó el texto de Leroy. Con el título de *El delito fiscal y las reformas tributarias en España, 1830-1900* Rafael Vallejo revisa uno de los problemas que más literatura ha ocasionado, la definición de delito fiscal y su aplicación práctica a través de las reformas tributarias. Su objetivo es el estudio de las principales reformas españolas del siglo XIX y la legislación penal que impuso a las infracciones tributarias. La *Ley penal sobre los delitos contra la Real Hacienda* del 3 de mayo de 1830 inaugura la legislación en España sobre estos delitos. Las reformas de Ballesteros fueron de amplio espectro y el catálogo de fraudes que acumula eran los propios del Antiguo Régimen, de manera tal que a la altura de 1830 la diferencia entre el ingreso esperado y el efectivamente recaudado todavía era grande. Por eso, junto a la creación de una fuerza coercitiva en un momento anterior, los Carabineros, ese año se promulgó una ley penal especial. Este esfuerzo legislativo, que atendía tanto a la calidad de la acción del delincuente y a su grado de participación en el delito, como a la materia del delito y a la clase de renta sobre la que recaía el fraude, a pesar de su insistencia en la obligación civil de pagar impuestos, chocó con una sociedad en crisis política y dominada por el absolutismo y pronto parece que fracasó. Agobiada por una deuda enorme y prácticamente en crisis permanente, la hacienda española sufrió sus siguientes intentos de reforma con las de Bravo Murillo en 1845, que incidió en los procesos de gestión y en el control contable, y la ley penal de 1852, que, a pesar de sus indudables avances técnicos, incidió más en las sanciones

administrativas que en las puramente penales. El delito fiscal de una manera equiparable a la del presente, motivado entre otras cosas por el creciente fraude en las contribuciones directas, no apareció hasta el Sexenio Revolucionario en 1870. Sin embargo sus medidas y otras muchas que se encontraban en el diseño de los reformadores chocaron con la reacción conservadora y su aplicación práctica volvió a fracasar. Este capítulo es especialmente ilustrativo para describir cuatro fenómenos distintos:

- a) la creciente competencia técnica, a medida que el conocimiento técnico de los procesos fiscales por parte de los reformadores se iba acumulando sin cesar, por lo menos desde finales del siglo XV;
- b) la lucha por la equidad fiscal que juega un papel creciente desde la aparición de la nación-estado en Europa;
- c) a pesar de lo anterior, hay que anotar que la mayor parte de las medidas penales afectan al contrabando o a los pecheros;
- d) la imposibilidad de reformar el sistema fiscal si la reforma no alcanza a todos los ámbitos del Estado (justicia, policía, élites políticas...) y a la sociedad misma.

Francisco Comín en su capítulo titulado *El fraude y la evasión fiscal en la España del siglo XIX* pone por su parte el acento en otros problemas, aunque tenga inevitables concomitancias con el anterior. La estructura del capítulo responde a un esquema claro:

- a) una breve descripción del sistema tributario liberal, de su aplicación práctica y de los resultados recaudatorios;
- b) resaltar el hecho de que la legislación antifraude era en lo esencial una legislación anti contrabando;
- c) describir como la oposición al catastro dejó la contribución territorial bajo el control de los caciques;
- d) analizar la restauración de los gremios de fabricantes para recaudar la contribución industrial;
- e) analizar los viejos procedimientos recaudatorios en el impuesto de consumos;
- f) el combate contra el contrabando de aduanas como instrumento al servicio económico de los empresarios y
- g) el combate contra el contrabando en el estanco del tabaco como arma de la recaudación de la Hacienda.

Que el propio autor, con su acostumbrada claridad expositiva, ofrezca previamente un resumen de su trabajo facilita mucho la tarea puesto que de este programa es fácil deducir la aludida derrota en la lucha por la equidad fiscal y la conjunción de intereses del estado y de grandes propietarios, industriales y financieros al *modernizar* la hacienda. Es cierto que la inspiración francesa y los intentos, no completamente afortunados, de construir un estado burgués dieron algún resultado tras las reformas de Mon de 1845. De acuerdo con lo que nos dice Comín «aumentaron de los ingresos del Tesoro, en términos constantes y también en relación al Producto Interior Bruto. La presión fiscal (ingresos fiscales/PIB) aumentó de 7,8% a 8,5% entre 1850 y 1865; luego se estabilizó en ese nivel, como correspondía al Estado mínimo de los liberales». Especialmente interesantes para este lector han sido sus apreciaciones sobre la confección de los catastrós de la propiedad de la tierra e industriales y podríamos finalizar con sus propias palabras

En la práctica, en España había una tolerancia frente a la evasión fiscal de los privilegiados (terratenientes, industriales y comerciantes), que coexistía con el uso de los métodos más represivos para recaudar los impuestos a los políticamente débiles. La amplia ocultación existente en los grandes impuestos directos e indirectos retroalimentaba la defraudación de los municipios, los gremios y los contribuyentes. La escasa probidad de la administración tributaria y la poca credibilidad de la justicia hacían que, a pesar de la evidencia del fraude, las reclamaciones de agravio, establecidas por la ley para reparar las injusticias en el reparto de las contribuciones, fueran muy pocas. En España, el Estado fracasó en la creación de una conciencia cívica nacional, que impidió la aceptación del cumplimiento fiscal. Al contrario, se generalizó la aceptación social del fraude fiscal. Las instituciones fueron responsables de aquella situación.

En definitiva, este es, por sí mismo, un amplio capítulo de conclusiones sobre la fallida construcción de un Estado contemporáneo y su subordinación a los intereses de los poderosos.

Last but not least, la aportación de uno de los mejores conocedores europeos de la sociología fiscal y de los problemas asociados a los sistemas tributarios, la de M. Leroy en su capítulo titulado *Sociologie de la déviance fiscale*. Si hay algo que destaca en su clarísima exposición es la abrumadora evidencia que se desprende de los múltiples cuadros y tablas del texto. Decía al principio que todo sistema fiscal estaba basado en la desigualdad social y a tenor de lo expuesto por Leroy toda la política neoliberal desde los noventa, unida a la feroz competencia fiscal de los Estados por atraer grandes empresas y a los efectos de la globalización no hace más que empujar en el sentido de la desigualdad. No es que la afirmación sea única ni desconocida, lo que importa son los elementos

del análisis que nos ofrece el sociólogo que antes ha sido, también, inspector de hacienda en su país. Para él, el fraude debe entenderse más en el seno de la ruptura del contrato social que rige, al menos en teoría, en nuestras sociedades. Ahora bien, tal ruptura, como demuestran los múltiples casos recogidos en este libro, es inherente a los agentes fiscales que dicen actuar en nombre del bien público. El escenario ha cambiado de manera clara con respecto a los siglos anteriores, pero el fondo del asunto sigue siendo el mismo.

Si atendemos a sus datos, el 12% de la riqueza de los hogares europeos se encontraba en paraísos fiscales, entre otros muchos hechos iniciales. Por tanto más que las categorías jurídicas conviene emplear la *déviance fiscal* como una categoría sociológica que agrupe los múltiples matices jurídicos y ponga el énfasis en el hecho principal: el riesgo de quiebra del estado del bienestar en la actualidad, tanto en lo que se refiere a su capacidad de equidad en el ingreso y el gasto, cuanto en lo que toca a su legitimación global. Las tablas 1 y 2 que recogen los efectos de la globalización sobre el gasto social y las bajas en los impuestos sobre las empresas son bastante expresivas al respecto. De igual manera lo es, aunque esta vez sólo para Francia, los escalofriantes costes fiscales motivados por la política de atracción de las multinacionales que se encuentran en la tabla 3. Si en el pasado la multiplicación de jurisdicciones favorecía el fraude fiscal, en el presente las múltiples regulaciones para atender a intereses particulares y la laxitud de las regulaciones internacionales tiene efectos análogos sobre el erario público y sus consecuencias para el interés general. Si se quiere, como se puede ver en las tablas siguientes, frente al fraude directo (en general en manos de contribuyentes individuales y medianas y pequeñas empresas) el instrumento preferido es la elusión fiscal, permitida por las regulaciones europeas y nacionales que, a pesar de los principios que la inspiran, muestran gran capacidad de acomodo a esta situación. Aunque el fraude y la evasión fiscal obtienen cierta condena pública, *la déviance* todavía no ha calado como concepto políticamente útil en nuestras sociedades, en opinión de quien esto escribe. Al tiempo, esta es una sociedad que, en general, está de acuerdo con el gasto social, pero percibe muchas veces el impuesto como una carga. Sin entrar en las clarísimas distinciones sociológicas propuestas por Leroy, nos movemos entre el deseo de aumentar los beneficios del bien común y las viejas concepciones del impuesto como pecado, aun cuando esta puede ser la exageración de un medievalista. En definitiva, la aportación de M. Leroy nos enfrenta a un dilema que es esencialmente político, no puede haber lucha eficaz contra el fraude si mantenemos la dicotomía anterior en términos nacionales y, en términos europeos, no podemos armonizar nuestras políticas fiscales.

BIBLIOGRAFÍA

- BONNEY, R. (1995), *Economic systems and state finance*, Oxford University Press, Oxford.
- (Ed.) (1999), *The Rise of the Fiscal State in Europe, c.1200-1815*, Oxford, U.P.
- CARRETERO ZAMORA, J. M. (2009), *La averiguación de la Corona de Castilla 1525-1540. Los pecheros y el dinero del reino en la Época de Carlos V*. Valladolid, Junta de Castilla y León.
- CAÑIZAR PALACIOS, J.L. (2005), *Propaganda y Codex Theodosianus*, Ed. Dykinson, Madrid.
- COURCELLE, P. (1964), *Histoire littéraire des grandes invasions germaniques*, París.
- FORTEA, J.I. (2008), *Las Cortes de Castilla y León bajo los Austrias: una interpretación*. Valladolid, Junta de Castilla y León.
- GARCÍA GUERRA, E.M. (2003), *Moneda y arbitrios. Consideraciones del siglo XVII*, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- GELABERT GONZÁLEZ, Juan Eloy (1997), *La bolsa del rey. Rey, reino y fisco en Castilla (1598-1648)*, Crítica, Barcelona.
- GENET, J-P. y LE MENÉ, M. (eds.) (1987), *Genèse de l'État moderne. Prélèvement et redistribution*, Éditions du Centre National de la Recherche Scientifique, 1987.
- GIACHI, S. (2014), «Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea», *Revista española de investigaciones sociológicas*, 145, pp. 73-98.
- HARRIS, G.L. King, (1974), *Parliament and Public Finance in Medieval England*, Oxford, Oxford University Press.
- HOFFMAN, F. y NORBERG, K. (ed.) (1994), *Fiscal crises, liberty and representative government (1450-1789)*. Stanford University Press, Stanford.
- KANTOROWICZ, E. (1986), *Los dos cuerpos del rey*, Alianza Editorial, Madrid.
- LEROY, M. (2010), *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*. Economica, coll. « finances publiques », París.
- (2016), « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue internationale et européenne de droit fiscal*, 4, pp. 516-528.
- LEVELEUX-TEIXEIRA, C., ROUSSELET-PIMONT, A., BONIN, P. y GARNIER, F. (eds.) (2011), *Le gouvernement des communautés politiques à la fin du Moyen Âge. Entre puissance et négociation: Villes, Finances, État*, Éditions Panthéon-Assas, París.

- NATAL VILLAZALA, D. (2010), *De Ambrosio de Milán a Lérins. Gestión del conflicto y construcción del poder episcopal en época Teodosiana (375-450 d. C.)*, tesis doctoral leída en la Universidad de León bajo la dirección de Santiago Castellanos que se encuentra en el repositorio BULERIA, <https://buleria.unileon.es/handle/10612/895>
- ORMROD, W.M., BONNEY, M., BONNEY, R. (eds.) (1999), *Crisis, revolutions and self-sustained growth: essais in European fiscal history, 1130-1830*, Shaun Tyas, Stanford.
- SCHUMPETER, J.A., «The crisis of the tax state» en Swedberg, R. (ed.) (1991), *Joseph A. Schumpeter. The Economics and Sociology of Capitalism*, Princeton University Press, Princeton, pp. 99-141.
- SCORDIA, L. (2005), «Le roi doit vivre du sien». La théorie de l'impôt en France (XIIIe-XVe siècles), Institut d'Etudes Augustiniennes, París.
- STRAYER, J.R. (1970), *On the medieval origins of the modern state*, Princeton University Press, Princeton.
- TRIANO MILÁN, J.M. (2018), *La llamada del rey y el auxilio del reino: del pedido regio a las contribuciones de la Santa Hermandad (1406-1498)*, Editorial de la Universidad de Sevilla, Sevilla.
- WICKHAM, C. (2009), *Una historia nueva de la Alta Edad Media. Europa y el mundo mediterráneo, 400-800*. Ed. Crítica, Barcelona.
- WOOD, D. (2002), *El pensamiento económico medieval*. Crítica, Barcelona.
- YUN CASALILLA, B., O'BRIEN, P.K., COMÍN COMÍN, F. (eds.) (2012), *The rise of fiscal states. A global history, 1500-1914*, Cambridge University Press, Cambridge.

PERFIL BIOGRÁFICO DE LOS AUTORES

Juan Carrasco Pérez

Catedrático Emérito de Historia Medieval en la Universidad Pública de Navarra y Colaborador de la Universidad de Málaga. Presidente de Honor de *Arca Comunis*. Académico Correspondiente de la RAH. Autor de *Dinero y deuda: crédito judío en las villas navarras del Camino de Santiago (1266-1413)* (2019) o *Consolidación fiscal y balances financieros en la Navarra de los últimos Evreux* (2015), coeditor de *Agentes de los sistemas fiscales en Andalucía y los reinos hispánicos (siglos XIII-XVII)* (2014).

e-mail: jcp@unavarra.es, Web: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=181361>

Francisco Comín Comín

Catedrático de Historia e Instituciones Económicas en la Universidad de Alcalá de Henares. Investigador en el Banco de España, la Fundación Empresa Pública e Instituto de Estudios fiscales. Premio Nacional de Historia (1990) y Premio a la Investigación del Ministerio de Hacienda (2002). Autor de *Historia y Economía en la España Contemporánea* (1989), *Historia de la Hacienda Pública* (1996-97), *Alejandro Mon y Menéndez (1801-1882)* (2002) o *La crisis de la deuda soberana en España (1500-2015)* (2016).

e-mail: cominco@telefonica.es, Web: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=63152>

Anne Dubet

Catedrática en la Universidad Clermont Ferrand-Auvergne y miembro del *Centre d'Histoire, Espaces et Cultures*. Su investigación versa sobre la historia política del gobierno de las haciendas hispánicas modernas. Ha publicado, entre otros: *Jean Orry et la réforme du gouvernement de l'Espagne (1701-1706)* (2009) y *La Hacienda Real de la Nueva Planta (1713-1726), entre fraude y buen gobierno* (2015) y *El rey, el ministro y el tesorero* (2019).

e-mail: anne.dubet@uca.fr, Web: <https://uca-fr.academia.edu/AnneDubet>; <http://chec.univ-bpclermont.fr/article75>

José Ignacio Fortea Pérez

Catedrático de Historia Moderna en la Universidad de Cantabria, Académico correspondiente de la RAH, profesor visitante en The Johns Hopkins University, la École des Hautes Études de París y la Escuela Española de Historia y Arqueología de Roma. Autor de *Monarquía y Cortes en la Corona de Castilla* (1990) o *Las Cortes de Castilla y León bajo los Austrias* (2008). Colaborador en *La fiscalità nell'Europa cattolica* (2009) y *Political Representation in the Ancien Régime* (2018).

e-mail: jose.forteaperez@unican.es, Web: <http://unican.academia.edu/JoséIgnacioForteaperez>

Ángel Galán Sánchez

Catedrático de Historia Medieval en la Universidad de Málaga, Fundador y Coordinador de *Arca Comunis* desde 2008. Autor de *Granada y Castilla. Las rentas del rey y los arrendadores de la Co-*

rona (2015) o *Legitimidad y conflicto en la negociación fiscal* (2019); coeditor de *En busca de Zaqueo: los recaudadores de impuestos en las épocas medieval y moderna* (2012), *El alimento del estado y la salud de la república. Orígenes, estructura y desarrollo del gasto público en Europa* (2013) y *Fisco, legitimidad y conflicto en los reinos hispánicos, siglos XIII-XVII* (2019).

e-mail: agalan@uma.es, Web: <http://www.arcacomunis.uma.es/Investigadores.php>; <https://uma.academia.edu/AngelGalánSánchez>

Juan E. Gelabert González

Catedrático en la Universidad de Cantabria, profesor visitante en The Johns Hopkins University, l'EHESS en París y la Universidad de Cambridge. Entre sus trabajos más reseñables se encuentran *La bolsa del rey. Rey, reino y fisco en Castilla* (1997), «The Fiscal Burden», en *Economic Systems and State Finance* (1995) y «Inglaterra y el mundo financiero, en su relación con los estados del Continente», *Estados y mercados financieros en el Occidente Cristiano (siglos XIII-XVI)* (2014).

e-mail: juan.gelabert@unican.es, Web: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=119166>

Ramón Lanza García

Profesor Titular de Historia e Instituciones Económicas en la Universidad Autónoma de Madrid. Editor de *Las instituciones económicas, las finanzas públicas y el declive de España en la Edad Moderna* (2017) y de *Fisco y Moneda. El uso del dinero en las economías de los reinos hispanos, siglos XIII-XVIII* (2020). Autor de: «Carga tributaria, ciudadanía y moral fiscal en la Castilla del siglo XVII», en *Ciudades, gentes e intercambios en la Monarquía Hispánica en la Edad Moderna* (2019), y «Guerra, hacienda y economía en la Monarquía de España en la crisis del siglo XVII» en *Monarquías en conflicto* (2020).

e-mail: ramon.lanza@uam.es, Web: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=103900>

Vincenzo Lavenia

Profesor de Historia Moderna en la Universidad de Bolonia. Autor de: *L'infamia e il perdono. Tributi, pene e confessione nella teologia morale della prima età moderna*, (2004); *Dizionario storico dell'Inquisizione* (2010); *Dio in uniforme. Cappellani, catechesi cattolica e soldati in età moderna* (2017); *Fruits of Migration: Heterodox Italian Migrants and Central European Culture 1550-1620* (2018); *Storia della Chiesa*, vol. 3, *L'età moderna*, (2020).

e-mail: vincenzo.lavenia@unibo.it, Web: <https://www.unibo.it/sitoweb/vincenzo.lavenia>, <https://unibo.academia.edu/vincenzolavenia>

Marc Leroy

Catedrático de Sociología y Hacienda Pública en la Universidad de Reims. Vicepresidente de la *Société française de finances publiques*. Dirige la colección «*Finances Publiques*» en Editions Bruylant. Es autor de numerosos artículos y de una decena de obras de sociología, derecho y ciencia política: *Sociologie de l'impôt* (2002); *Sociologie des finances publiques* (2007); *Taxation, the State and Society* (2011); Editor de: *L'autonomie financière des collectivités locales* (2017).

e-mail: marc.leroy@univ-reims.fr

Denis Menjot

Catedrático Emérito de Historia Medieval en la Universidad de Lyon. Presidente de la *Société Française d'Histoire Urbaine* y director de la revista *Histoire Urbaine*. Sus investigaciones abarcan el estudio de la economía, sociedad y gobierno de la ciudad medieval y de las finanzas e impues-

tos urbanos. Entre sus últimas obras figuran *Système fiscal étatique et systèmes fiscaux municipaux en Castille (ss. XIII-XV)* (2006) y *Les villes de la Couronne de Castille dans l'Europe urbaine méditerranéenne au Moyen Âge* (2018).

e-mail: Denis.MENJOT@ish-lyon.cnrs.fr, Web: <https://cnrs.academia.edu/DenisMENJOT>

Luciano Pezzolo

Catedrático de Historia Moderna en la Universidad *Ca' Foscari* de Venecia. Sus investigaciones versan sobre la historia financiera y militar de Europa entre la Baja Edad Media y la primera Edad Moderna. Entre sus publicaciones: *L'oro dello Stato. Società, finanza e fisco nella Repubblica di Venezia nel secondo '500* (1990); *Una finanza d'ancien régime. La Repubblica di Venezia fra XV e XVIII secolo* (2006); *The via italiana to capitalism*, en *The Cambridge History of Capitalism* (2014). Prepara una monografía sobre las finanzas y la guerra en Italia (1350-1700) para la Oxford University Press.

e-mail: pezzolo@unive.it, Web: <https://www.unive.it/data/persone/5590142>, <https://unive.academia.edu/LucianoPezzolo>

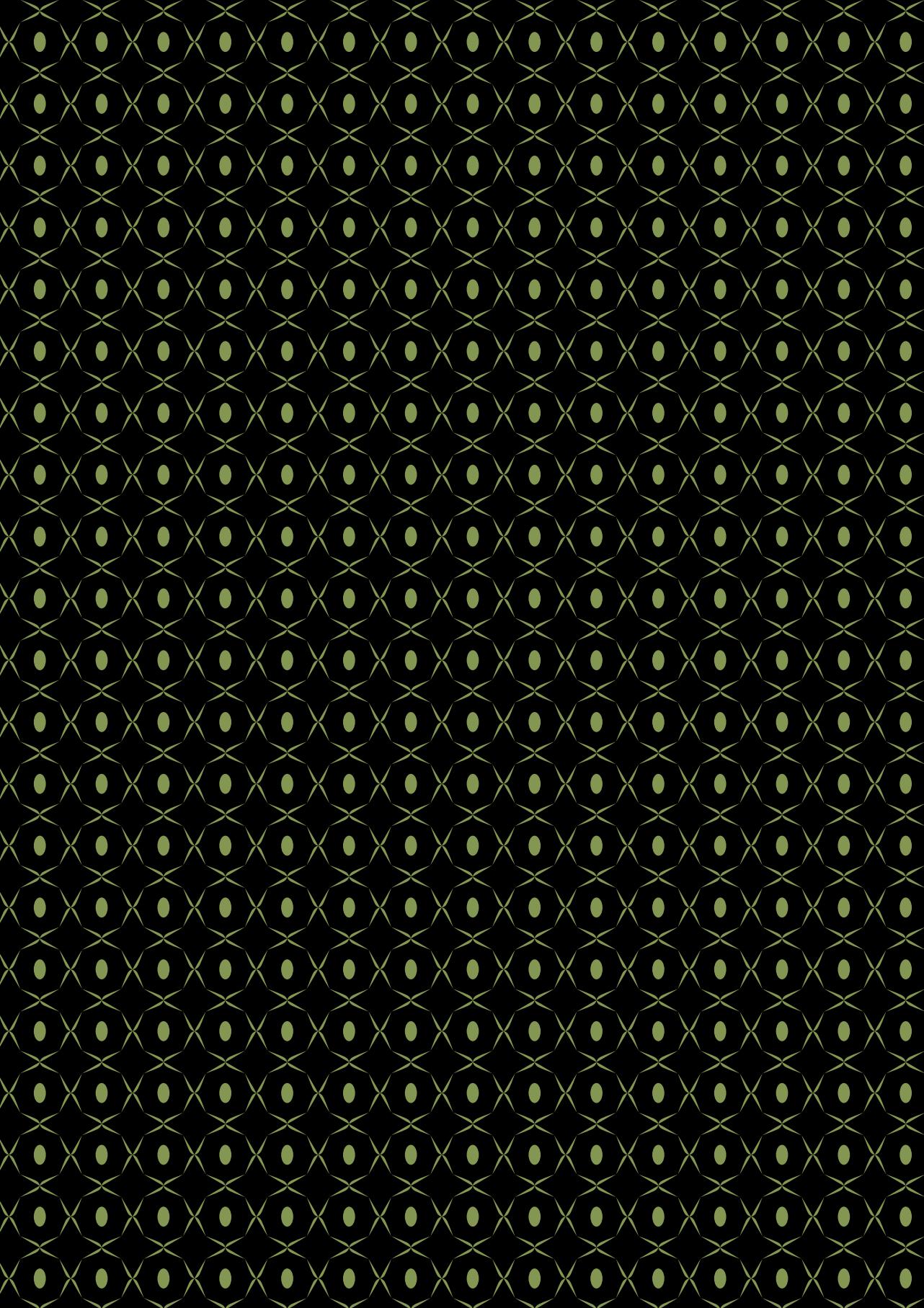
Rafael Vallejo Pousada

Catedrático de Historia e Instituciones Económicas en la Universidad de Vigo. Recibió, con Francisco Comín, el premio *Alejandro Mon* (Ministerio de Hacienda, 2001), por la monografía *Alejandro Mon y Menéndez (1801-1882). Pensamiento y reforma de la Hacienda* (2002). *La política comercial liberal desde 1820 a 1869. Entre la apertura exterior y las resistencias prohibicionistas* (2018) es la última de sus sesenta y siete publicaciones sobre Historia de la Hacienda.

e-mail: vallejo@uvigo.es, Web: <http://vallejo.webs6.uvigo.es/es/>



Noviembre, 2020



José Ignacio Fortea Pérez

Catedrático de Historia Moderna en la Universidad de Cantabria, Académico correspondiente de la RAH, profesor visitante en The Johns Hopkins University, la École des Hautes Études de París y la Escuela Española de Historia y Arqueología de Roma. Autor de *Monarquía y Cortes en la Corona de Castilla* (1990) o *Las Cortes de Castilla y León bajo los Austrias* (2008). Colaborador en *La fiscalità nell'Europa cattolica* (2009) y *Political Representation in the Ancien Régime* (2018).

Ángel Galán Sánchez

Catedrático de Historia Medieval en la Universidad de Málaga, fundador y coordinador de Arca Comunis desde 2008. Autor de *Granada y Castilla. Las rentas del rey y los arrendadores de la Corona* (2015) o *Legitimidad y conflicto en la negociación fiscal* (2019); coeditor de *En busca de Zaqueo: los recaudadores de impuestos en las épocas medieval y moderna* (2012), *El alimento del estado y la salud de la república. Orígenes, estructura y desarrollo del gasto público en Europa* (2013) y *Fisco, legitimidad y conflicto en los reinos hispánicos, siglos XIII-XVII* (2019).

Juan E. Gelabert

Catedrático en la Universidad de Cantabria, profesor visitante en The Johns Hopkins University, l'EHESS en París y la Universidad de Cambridge. Entre sus trabajos más reseñables se encuentran *La bolsa del rey. Rey, reino y fisco en Castilla* (1997), «The Fiscal Burden», en *Economic Systems and State Finance* (1995) e «Inglaterra y el mundo financiero, en su relación con los estados del Continente», *Estados y mercados financieros en el Occidente cristiano (siglos XIII-XVI)* (2014).

El proceso de creación de las formaciones políticas se vio acompañado siempre por la voluntad de extender al conjunto de la sociedad la obligación de contribuir a las cargas públicas, pero, semejante pretensión también movió a los contribuyentes a tratar de minimizar o eludir el impacto del esfuerzo que se les exigía. El problema se agudizaba en el caso de aquellas formaciones sociopolíticas en las que, como ocurría en el Antiguo Régimen, el privilegio de la exención fiscal estaba indisolublemente unido a su misma estructura. La abolición de esta situación de privilegio en el tránsito a la Revolución Liberal no anuló por entero la propensión a defraudar, pero sí forzó a su reformulación y a su represión.

Es propósito de este libro abordar desde una perspectiva interdisciplinar el estudio del fraude fiscal a lo largo de la historia, desde su inicial formulación medieval en términos fundamentalmente *mORALES*, hasta su posterior redefinición desde el punto de vista del *dERECHO* y de la *polÍTICA*. El fraude fiscal será abordado, así, en un contexto europeo y específicamente español tanto en sus aspectos *teÓRICOS* –la noción de fraude y sus diversas interpretaciones–, como *prÁCTICOS* –los mecanismos de defraudación utilizados tanto por los contribuyentes y los propios administradores–, *INSTITUCIONALES* –los mecanismos de denuncia, control y represión del fraude– y *SOCIALES* –el análisis de la tolerancia social como fenómeno histórico ante los comportamientos defraudadores–.

